

2019



# Le guide des professions libérales

Le partenaire des Professions Libérales et des indépendants

C O N F É R É N C E D E S A R A P L

Ce guide vous est offert par  
la Conférence des ARAPL et votre ARAPL.



# Le partenaire des Professions Libérales et des Indépendants

## CONFÉRENCE DES ARAPL

Réparties sur la métropole, aux Antilles et en Guyane, 17 ARAPL, Associations Régionales Agréées des Professions Libérales, sont là pour vous aider à accomplir vos obligations administratives et fiscales.

### NOS PUBLICATIONS

Pour tout savoir sur votre profession, connaître les informations fiscales, sociales, comptables, être guidé pour remplir votre déclaration spécial 2035, votre déclaration TVA et être au fait en temps réel des actualités de votre secteur...

La Conférence des ARAPL met à votre disposition les outils nécessaires à tout professionnel libéral et indépendant.



Design & image : lautreversion.com



C O N F É R E N C E D E S A R A P L

**Le guide**  
des  
professions  
libérales  
**2019**



LEXIS® PRATIQUE

---

**PROFESSIONS  
LIBÉRALES**

---

**2019**

Textes à jour au 1<sup>er</sup> février 2019

#### Avertissement de l'Éditeur

Toute utilisation ou traitement automatisé, par des tiers, de données personnelles pouvant figurer dans cet ouvrage sont formellement interdits.



Le logo qui figure sur la couverture de ce livre mérite une explication. Son objet est d'alerter le lecteur sur la menace que représente pour l'avenir de l'écrit, tout particulièrement dans les domaines du droit, de l'économie et de la gestion, le développement massif du photocopillage.

Le Code de la propriété intellectuelle du 1<sup>er</sup> juillet 1992 interdit en effet expressément la photocopie à usage collectif sans autorisation des ayants droit. Or, cette pratique s'est généralisée dans les établissements d'enseignement supérieur, provoquant une baisse brutale des achats de livres au point que la possibilité même pour les auteurs de créer des oeuvres nouvelles et de les faire éditer correctement soit aujourd'hui menacée.

---

© LexisNexis SA, 2019

---

**Cette œuvre est protégée dans toutes ses composantes** (y compris le **résultat** des savoirs mis en œuvre, des recherches, des analyses et des interprétations effectuées et, de manière générale, des choix de fond et de forme opérés dans le cadre de la **consolidation** des textes reproduits) par les dispositions du Code de la propriété intellectuelle, notamment celles relatives aux droits d'auteur. Ces droits sont la propriété exclusive de LexisNexis SA. Toute reproduction intégrale ou partielle, par quelque moyen que ce soit, non autorisée par LexisNexis SA ou ses ayants droit, est strictement interdite. LexisNexis SA se réserve notamment tous droits au titre de la reproduction par reprographie destinée à réaliser des copies de la présente oeuvre sous quelque forme que ce soit aux fins de vente, de location, de publicité, de promotion ou de toute autre utilisation commerciale conformément aux dispositions de l'article L. 122-10 du Code de la propriété intellectuelle relatives à la gestion collective du droit de reproduction par reprographie.

---

ISBN : 978-2-7110-3134-4



# Éditorial

En ce début d'année, la fiscalité s'est installée au cœur de tous les débats.

Les questions sont bien connues : le volume atteint par la dépense publique, la charge de la dette, le niveau des prélèvements obligatoires, les niches fiscales et enfin la lutte contre la fraude fiscale et sociale. La nécessité d'apporter des réponses rapides et efficaces à ces questions n'était jamais apparue avec autant d'évidence et d'urgence qu'aujourd'hui.

Les réformes annoncées au début du quinquennat se poursuivent, le projet de loi Pacte (plan d'action pour la croissance et la transformation des entreprises) devrait être adopté prochainement et entrer en vigueur avant l'été.

Parmi ces réformes, un projet de loi de finances rectificative devrait être rapidement présenté pour financer les mesures prises en faveur du pouvoir d'achat.

Une autre réforme pourrait concerner les organismes agréés avec une remise en cause de la majoration 25 % appliquée aux professionnels ayant choisi de ne pas adhérer à un organisme agréé. L'importance du rôle joué par ces organismes depuis plus de 40 ans dans leurs missions d'accompagnement et de prévention fiscale auprès de leurs adhérents devrait conduire les pouvoirs publics à trouver une solution équilibrée permettant de pérenniser leur activité, dans une période où la nécessité d'accompagner les réformes sur le terrain et d'intensifier la lutte contre la fraude fiscale est plus que jamais d'actualité.

Cette nouvelle édition du Guide des professions libérales est à jour de toutes les modifications législatives et réglementaires, intervenues depuis près d'un an, en matière de droit fiscal, de droit social et de droit des sociétés.

Elle traduit la volonté de la Conférence des ARAPL d'inscrire dans la durée son exigence de maintenir un haut niveau de qualité des publications destinées aux plus de 130 000 adhérents des ARAPL régionales et à leurs conseils.

Nous vous souhaitons une excellente lecture et espérons que cette nouvelle édition répondra à toutes vos interrogations.

Dominique CHEVALLIER  
Président de la Conférence des ARAPL

Retrouvez l'intégralité du **Guide des professions libérales** et ses mises à jour régulières sur la base documentaire ARAPL : <https://doc.arapl.org>  
*Réservé aux adhérents des ARAPL*



# Comité scientifique

## Président

### **Dominique Chevallier**

(Expert-Comptable, Commissaire aux comptes,  
Président Conférence ARAPL)

## Vices-Présidents

### **Jean-Paul Eyraud**

(Expert-Comptable, Commissaire aux comptes,  
Vice-Président Conférence ARAPL)

### **Christian Bordas**

(Expert-Comptable, Commissaire aux comptes,  
Vice-Président Conférence ARAPL)

## Conseiller éditorial

### **René Keravel**

(Expert-Comptable, Commissaire aux comptes,  
Président ARAPL Île-de-France)

## Coordination éditoriale

### **Mathieu Caps**

## Représentants des ARAPL régionales

### **Christelle Waymel**

(Directrice ARAPL Normandie Ouest)

### **Franck Sarrazin**

(Directeur ARAPL Aquitaine)

## Représentants de LexisNexis

### **Marc Mrozowski**

(Directeur de Rédaction)

**Julien Catanese**

(Directeur de Rédaction)

**Auteurs**

**Frédéric Drach**

(Avocat fiscaliste) (Bénéfices non commerciaux -TVA)

**Julien Thiry**

(Avocat fiscaliste) (Impôts locaux)

**Céline Gendreau**

(Juriste) (Sociétés)

**Nathalie Revaud**

(Fiscaliste) (Contrôle fiscal/Juridique)

**Sabine Carty**

(Juriste en droit social) (Protection sociale)

**Franck Bavozet**

(Juriste en droit du travail) (Personnel du cabinet)

**Olivia Jouanen**

(Expert-comptable et commissaire aux comptes) (Comptabilité)

**Cyrielle Reversat**

(Correctrice)





# Sommaire général

## Fiscal

### Bénéfices non commerciaux

Règles générales d'imposition.....	1
I. Principales caractéristiques des activités libérales.....	1
II. Détermination du bénéfice imposable.....	18
Régimes d'imposition.....	30
I. Régime déclaratif spécial ou régime de la déclaration contrôlée.....	30
II. Régime déclaratif spécial ou micro-BNC.....	34
III. Régime de la déclaration contrôlée.....	44
IV. Tableaux récapitulatifs.....	48
V. Seuil de recettes déterminant le régime d'imposition.....	49
VI. Incidences des variations du montant des recettes.....	61
VII. Régime de l'auto-entrepreneur.....	65
Recettes.....	76
I. Distinction entre recettes imposables et non imposables.....	76
II. Période de rattachement des recettes imposables.....	80
III. Recettes professionnelles.....	84
IV. Gains divers.....	90
V. Produits financiers.....	121
VI. Sommes à retrancher des recettes imposables.....	124

Dépenses.....	131
I. Définition des dépenses professionnelles..	131
II. Conditions de déduction des dépenses.....	137
III. Frais de premier établissement.....	152
IV. Fournitures, produits revendus à la clientèle ou utilisés par le professionnel.....	154
V. Frais de personnel.....	156
VI. Impôts et taxes.....	186
VII. Loyers et charges locatives (chauffage, eau, gaz, électricité).....	224
VIII. Location de matériel, mobilier et redevances de collaboration.....	240
IX. Travaux fournitures et services extérieurs.....	247
X. Frais de déplacement.....	263
XI. Charges sociales personnelles.....	274
XII. Frais divers de gestion.....	291
XIII. Frais financiers.....	321
XIV. Pertes diverses.....	327
Frais de véhicules.....	337
I. Choix du mode de déduction.....	337
II. Règles communes.....	341
III. Déduction des frais réels de véhicules.....	354
IV. Option pour la déduction forfaitaire des frais de véhicules.....	363
V. Déduction forfaitaire selon les barèmes BNC.....	372

VI. Déduction forfaitaire des frais de carburant selon les barèmes BIC.....	379	<b>Particularités de certaines professions .....</b>	<b>942</b>
VII. Amortissement.....	388	I. Professions médicales.....	942
VIII. Plus et moins-values professionnelles sur véhicules.....	403	II. Vétérinaires.....	997
IX. Exploitants d'auto-école.....	408	III. Agents généraux et autres intermédiaires en assurances.....	1001
X. Frais de véhicules et exercice en société...	412	IV. Avocats.....	1040
XI. Malus ou bonus d'acquisition d'un véhicule de tourisme.....	416	V. Notaires.....	1052
XII. Malus annuel en cas d'utilisation d'un véhicule de tourisme polluant.....	427	VI. Artistes, écrivains et titulaires de droits d'auteur.....	1057
<b>Patrimoine professionnel.....</b>	<b>432</b>	VII. Inventeurs et auteurs de logiciels originaux.....	1085
I. Définition du patrimoine professionnel.....	432	VIII. Formateurs.....	1096
II. Conséquences de l'inscription au patrimoine professionnel.....	443	IX. Agents commerciaux.....	1104
III. Registre des immobilisations et des amortissements.....	452	X. Sportifs professionnels et arbitres.....	1112
IV. Définition générale des immobilisations...	455	XI. Sociétés civiles immobilières de sous-location.....	1122
V. «Décomposition» de certaines immobilisations corporelles.....	467	XII. Intermédiaires en opérations de banque et en services de paiement (IOBSP).....	1126
VI. Amortissements.....	486	XIII. Aidants familiaux.....	1128
<b>Plus-values et moins-values professionnelles.....</b>	<b>565</b>	<b>Régimes fiscaux particuliers.....</b>	<b>1131</b>
I. Événements à l'origine des plus-values et moins-values.....	565	I. Exonération des bénéficiaires en zone franche urbaine (ZFU)-territoires entrepreneurs.....	1131
II. Calcul des plus-values et moins-values.....	605	II. Exonération des bénéficiaires en zone de revitalisation rurale (ZRR).....	1184
III. Régime fiscal des plus-values et moins-values.....	627	III. Abattement sur les bénéficiaires des professionnels implantés dans les DOM.....	1209
IV. Règles particulières : véhicules, biens en crédit-bail, immeubles.....	647	IV. Autres régimes fiscaux particuliers.....	1221
V. Régimes particuliers d'imposition, d'étalement et d'imputation.....	667	V. Plafond communautaire encadrant les aides de minimis.....	1234
VI. Régimes d'exonération des plus-values....	678	<b>TVA</b>	
<b>Crédits et réductions d'impôt.....</b>	<b>833</b>	<b>Champ d'application.....</b>	<b>1241</b>
I. Tableau synthétique des différents dispositifs.....	833	I. Principe d'assujettissement des professionnels libéraux.....	1241
II. Réduction d'impôt pour frais d'adhésion et de tenue de comptabilité.....	835	II. Définition des opérations imposables et exonérées.....	1245
III. Crédit d'impôt Compétitivité Emploi (CICE) 848		III. Territorialité.....	1257
IV. Crédit d'impôt formation du professionnel 865		IV. Cas particuliers des livraisons et des prestations à soi-même.....	1269
V. Crédit d'impôt famille.....	871	<b>TVA sur les recettes.....</b>	<b>1277</b>
VI. Crédit d'impôt apprentissage.....	885	I. Base d'imposition.....	1277
VII. Réduction d'impôt mécénat.....	902	II. Fait générateur et exigibilité.....	1293
VIII. Crédit d'impôt métiers d'art.....	917	III. Taux.....	1301
IX. Crédit d'impôt en faveur des professionnels exerçant leur activité en Corse.....	923	IV. Obligations comptables.....	1308
X. Crédit d'impôt intéressement.....	928	V. Obligations en matière de facturation.....	1309
XI. Modalités de transfert des crédits d'impôt en cas d'exercice au sein d'une société.....	936	<b>TVA sur les dépenses.....</b>	<b>1337</b>
		I. Objet et portée du droit à déduction.....	1337
		II. Coefficient de déduction - Étape 1 : Montant provisoire de TVA déductible.....	1342



III. Coefficient de déduction-Étape 2 : Montant déductible définitif.....	1372	III. Auteurs et interprètes d'œuvres de l'esprit, traducteurs, interprètes et artistes de spectacle .....	1624
IV. Régularisations annuelles et globales des immobilisations : principe.....	1378	IV. Professions diverses.....	1636
V. Régularisations annuelles.....	1381	<b>Exonérations particulières .....</b>	<b>1664</b>
VI. Régularisations globales .....	1386	I. Professions médicales et paramédicales ...	1664
VII. Articulation entre régularisations annuelles et globales.....	1401	II. Activités relevant du secteur de l'enseignement.....	1681
VIII. Cas particuliers de non-régularisation globale .....	1403	III. Agents généraux d'assurances.....	1695
<b>Principe de déclaration et de paiement de la TVA.....</b>	<b>1409</b>	IV. Mandataires judiciaires à la protection des majeurs (MJPM).....	1697
I. Mécanisme général de la TVA.....	1409	<b>Exercice de la profession en commun.....</b>	<b>1698</b>
II. Choix d'un régime de TVA .....	1411	I. Sociétés civiles de moyens (SCM).....	1698
III. Déclaration et paiement de la TVA .....	1413	II. Contrat de collaboration.....	1714
IV. Remboursement de crédit de TVA sous le RSI.....	1426	III. Remplacements.....	1719
V. Remboursement de crédit de TVA sous le régime réel d'imposition .....	1431	<b>Territorialité .....</b>	<b>1722</b>
VI. Sanctions .....	1440	I. Livraisons ou acquisitions de biens hors de France : TVA intracommunautaire....	1722
<b>Franchise en base de TVA.....</b>	<b>1449</b>	II. Livraisons ou acquisitions de biens hors de France : TVA externe (avec les pays tiers à l'UE).....	1741
I. Présentation générale .....	1449	III. Prestations de services rendues hors de France : principes généraux.....	1747
II. Champ d'application .....	1452	IV. Prestations de services rendues hors de France : Prestations rendues aux preneurs assujettis (B to B).....	1760
III. Recettes à retenir pour l'appréciation des limites .....	1467	V. Prestations de services rendues hors de France : Prestations rendues aux preneurs non assujettis (B to C).....	1766
IV. Conséquences du dépassement des limites de recettes.....	1470	VI. Prestations de services rendues hors de France : règles particulières à certaines prestations quelle que soit la qualité du preneur.....	1770
V. Conséquences de l'abaissement des recettes en-dessous des limites de la franchise.....	1473	VII. Prestations de services rendues hors de France : territorialité des prestations de services dans le cadre des relations avec les DOM.....	1777
VI. Conséquences de l'application de la franchise en base.....	1475	VIII. Prestations de services rendues hors de France : récapitulatif du régime de taxation des prestations de services.....	1779
VII. Option pour l'imposition à la TVA.....	1481	<b>Aspects pratiques.....</b>	<b>1793</b>
<b>Régime simplifié d'imposition .....</b>	<b>1491</b>	I. Choisir une comptabilité TTC ou HT ? .....	1793
I. Principes et champ d'application.....	1491	II. Incidences du choix d'une comptabilité HT ou TTC sur la déclaration n° 2035 .....	1807
II. Modalités de calcul et paiement des acomptes .....	1499	III. Obligations résultant de l'utilisation d'un logiciel de comptabilité, de gestion ou d'un système de caisse .....	1820
III. Déclaration annuelle CA 12.....	1512	IV. Contrôle de la TVA.....	1824
<b>Régime réel normal d'imposition.....</b>	<b>1553</b>	V. Secteurs distincts d'activité .....	1826
I. Professionnels concernés .....	1553	VI. Taux de TVA applicables dans l'UE .....	1830
II. Modalités de déclaration et de paiement..	1557		
<b>Début et cessation d'activité .....</b>	<b>1571</b>		
I. Début de l'activité .....	1571		
II. Cessation de l'activité .....	1588		
<b>Précisions relatives à certaines activités.....</b>	<b>1597</b>		
I. Activités d'expertise, d'étude et de recherche .....	1597		
II. Professions juridiques et judiciaires .....	1604		

## Impôts locaux

### Introduction et caractéristiques communes des impôts locaux ..... 1831

- I. Présentation des impôts locaux ..... 1831
- II. Valeur locative cadastrale ..... 1833
- III. Recouvrement ..... 1850
- IV. Contentieux ..... 1854

### CET - Présentation générale ..... 1856

- I. Présentation générale ..... 1856

### Contribution économique territoriale – Contribution foncière des entreprises ..... 1860

- I. Personnes imposables et exonérées de CFE ..... 1860
- II. Base d'imposition ..... 1917
- III. Calcul de la CFE ..... 1935
- IV. Établissement et paiement de la CFE ..... 1945
- V. Contrôle et contentieux de la CFE ..... 1965

### CET - Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises ..... 1970

- I. Personnes imposables et exonérées de CVAE ..... 1970
- II. Calcul de la CVAE ..... 1986
- III. Établissement et paiement de la CVAE ..... 1998
- IV. Contrôle et contentieux de la CVAE ..... 2010

### Plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée ..... 2014

- I. Présentation ..... 2014
- II. Détermination du dégrèvement ..... 2015
- III. Détermination du plafond ..... 2017
- IV. Modalités d'application ..... 2021

### Taxes foncières ..... 2028

- I. Présentation ..... 2028
- II. Taxe foncière sur les propriétés non bâties ..... 2045

### Taxe d'habitation ..... 2048

- I. Taxe d'habitation ..... 2048

### Taxes sur les bureaux situés en Île-de-France... 2053

- I. Taxe pour création de locaux à usage de bureaux, locaux commerciaux et locaux de stockage en Île-de-France ..... 2053
- II. Taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux et assimilés, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement qui leur sont annexées, situés dans la région Île-de-France ..... 2059

## Autres impôts et taxes

### Taxe sur les salaires ..... 2070

- I. Champ d'application ..... 2070
- II. Assiette et fait générateur ..... 2072
- III. Barèmes ..... 2081
- IV. Obligations déclaratives et de paiement .. 2087

### Taxe sur les véhicules des sociétés ..... 2093

- I. Champ d'application ..... 2093
- II. Tarifs ..... 2103
- III. Cas particulier : Remboursement de frais aux dirigeants et associés ..... 2112
- IV. Obligations déclaratives ..... 2120

### Droits d'enregistrement ..... 2125

- I. Rappel général ..... 2125
- II. Principaux tarifs intéressant les professionnels ..... 2133

## Relations avec l'Administration fiscale

### Organisation de l'Administration fiscale ..... 2143

- I. Une administration unifiée ..... 2143
- II. Les différents échelons ..... 2148

### Délais d'action de l'Administration ..... 2157

- I. Délai général de reprise ..... 2157
- II. Délais spécifiques à certains impôts ..... 2159
- III. Délais spécifiques à certaines situations .. 2164
- IV. Délais applicables aux pénalités fiscales .. 2170
- V. Interruption du délai de reprise ..... 2174

### Moyens d'action de l'Administration ..... 2177

- I. Introduction ..... 2177
- II. Contrôle sur pièces ..... 2181
- III. Demandes d'éclaircissements ou de justifications ..... 2185
- IV. Droit de communication ..... 2189
- V. Vérification de comptabilité ..... 2200
- VI. Examen de comptabilité ..... 2238
- VII. Autres procédures de contrôle ..... 2245

### Les garanties du contribuable ..... 2285

- I. Le rescrit fiscal ..... 2285
- II. Garanties accordés au contribuable après une vérification ..... 2296
- III. Garantie contre les changements de doctrine ..... 2297
- IV. La mention expresse ..... 2300
- V. Le secret professionnel ..... 2304

### Sanctions en matière fiscale ..... 2306

- I. Pénalités fiscales ..... 2306
- II. Sanctions pénales ..... 2316

### Recours du contribuable ..... 2319

- I. Recours contentieux ..... 2319
- II. Recours gracieux ..... 2342

## Social

### Protection sociale du professionnel

Principes d'affiliation et interlocuteurs sociaux .....	2350
I. Définition du groupe des professions libérales .....	2350
II. Critères d'assujettissement aux régimes sociaux .....	2363
III. Procédure d'affiliation aux régimes sociaux .....	2383
Calcul et recouvrement des cotisations et contributions sociales .....	2390
I. Déclaration des revenus .....	2390
II. Assiettes et taux des cotisations sociales obligatoires .....	2402
III. CSG et CRDS .....	2436
IV. Contribution à la formation professionnelle .....	2443
V. Modalités de recouvrement des cotisations et contributions obligatoires .....	2448
VI. Cotisations de retraite supplémentaire et de prévoyance .....	2491
Prestations sociales garanties .....	2508
I. Prestations de l'assurance maladie-maternité-paternité .....	2508
II. Couverture obligatoire invalidité-décès .....	2534
III. Retraite de base obligatoire .....	2546
IV. Retraite complémentaire obligatoire .....	2585
V. Prestations familiales .....	2606
VI. Formation professionnelle .....	2620

### Personnel du cabinet

Embauche .....	2622
I. Conditions d'embauche .....	2622
II. Formalités préalables .....	2633
Contrat de travail .....	2653
I. Conditions d'existence .....	2653
II. Période d'essai .....	2654
III. Clauses particulières du contrat de travail .....	2667
IV. Modifications du contrat de travail .....	2675
V. CDD et travail temporaire .....	2677
Rémunération .....	2695
I. Salaire .....	2695
II. Épargne salariale .....	2705
Durée du travail et congés .....	2726
I. Durée du travail .....	2726
II. Congés .....	2764
Obligations employeurs/salariés .....	2788
I. Droits et obligations de l'employeur .....	2788
II. Droits et obligations du salarié .....	2804
Rupture du contrat .....	2823
I. Rupture à l'initiative de l'employeur .....	2823
II. Rupture à l'initiative du salarié .....	2868
III. Rupture conventionnelle .....	2881
IV. Rupture conventionnelle collective .....	2900
V. Suites de la rupture du contrat de travail .....	2903
VI. Contentieux de la rupture du contrat de travail .....	2910

## Juridique

### Généralités sur les professions libérales

Définition .....	2926
I. Critères d'appréciation du caractère libéral .....	2926
II. Distinction avec d'autres professions .....	2932
Présentation des professions libérales .....	2940
I. Accès aux professions libérales .....	2940
II. Ordres professionnels .....	2946
III. Secret professionnel .....	2950
IV. Responsabilité civile professionnelle .....	2961
Début d'activité .....	2965
I. Introduction .....	2965
II. Centres de formalités des entreprises .....	2966

III. Déclaration de début d'activité (PO PL) .....	2970
IV. Démarches complémentaires .....	2974
Statut du conjoint et du partenaire de PACS .....	2976
I. Introduction .....	2976
II. Conjoint collaborateur .....	2985
III. Conjoint salarié .....	3006
IV. Conjoint associé .....	3011
V. Synthèse .....	3019
Local professionnel .....	3020
I. Bail professionnel .....	3020
II. Bail mixte .....	3032
III. Autorisation des changements d'usage de locaux d'habitation .....	3043

<b>Procédures collectives</b> .....	<b>3049</b>
I. Procédures offertes aux professions libérales.....	<b>3049</b>
II. Rôle des associations de gestion agréées dans la prévention des difficultés.....	<b>3071</b>

## Exercice en groupe sans partage d'honoraires

<b>Société civile de moyens</b> .....	<b>3073</b>
I. Aspects juridiques.....	<b>3073</b>
II. Aspects fiscaux.....	<b>3080</b>
<b>Convention de partage de frais</b> .....	<b>3110</b>
I. Aspects juridiques.....	<b>3110</b>
II. Aspects fiscaux.....	<b>3115</b>
<b>Groupeement d'intérêt économique (GIE)</b> .....	<b>3120</b>
I. Aspects juridiques.....	<b>3120</b>
II. Aspects fiscaux.....	<b>3141</b>

## Exercice en groupe avec partage d'honoraires

<b>Sociétés et groupements d'exercice</b> .....	<b>3149</b>
I. Aspects juridiques.....	<b>3149</b>
II. Aspects fiscaux.....	<b>3348</b>

## Relations avec les associations agréées

<b>Statut de l'adhérent et missions des ARAPL</b> ....	<b>3407</b>
I. Statut de l'adhérent d'ARAPL.....	<b>3407</b>
II. Missions des ARAPL.....	<b>3442</b>

## Cession, cessation d'activité, décès

<b>Cession, cessation d'activité, décès</b> .....	<b>3454</b>
I. Rappels généraux.....	<b>3454</b>
II. Incidences en matière de BNC.....	<b>3461</b>
III. Incidences pour les autres impôts et taxes.....	<b>3471</b>
IV. Récapitulatif et incidences sur l'adhésion ARAPL.....	<b>3475</b>

# Comptabilité

## Obligations générales

<b>Obligations comptables générales et recommandations</b> .....	<b>3480</b>
I. Comptabilité d'engagement ou comptabilité de trésorerie ?.....	<b>3480</b>
II. Nomenclature des comptes.....	<b>3485</b>
III. Conseils d'organisation.....	<b>3486</b>
IV. Tenue des livres comptables.....	<b>3492</b>
V. Délai de conservation des documents.....	<b>3508</b>
VI. Comptabilités informatisées.....	<b>3510</b>
VII. Contrôles périodiques.....	<b>3525</b>
VIII. Examens de comptabilité.....	<b>3532</b>

## Recettes

<b>Recettes</b> .....	<b>3541</b>
I. Comptabilité de trésorerie.....	<b>3541</b>
II. Comptabilité d'engagement.....	<b>3553</b>
III. Nouveaux seuils applicables « régime micro-BNC » et incidences sur les obligations comptables.....	<b>3557</b>

## Dépenses et investissements

<b>Dépenses</b> .....	<b>3561</b>
I. Différents types de dépenses.....	<b>3561</b>
II. Comptabilité de trésorerie.....	<b>3563</b>
III. Comptabilité d'engagement.....	<b>3587</b>

<b>Registre des immobilisations et amortissements</b> .....	<b>3588</b>
---	-------------

I. Caractère obligatoire du registre.....	<b>3588</b>
II. Mentions obligatoires du registre.....	<b>3591</b>
III. Immobilisations partiellement affectées à l'exercice de la profession.....	<b>3593</b>

## Dispositions spécifiques à certaines professions

<b>Agents généraux d'assurance</b> .....	<b>3595</b>
I. Obligations générales.....	<b>3595</b>
II. Conditions d'application particulières.....	<b>3597</b>

<b>Avocats</b> .....	<b>3601</b>
I. Obligations générales.....	<b>3601</b>
II. Avocat agissant en qualité de fiduciaire....	<b>3602</b>
III. Produits financiers.....	<b>3603</b>

<b>Formateurs</b> .....	<b>3604</b>
I. Obligations générales.....	<b>3604</b>
II. Nomenclature des comptes.....	<b>3605</b>
III. Comptes annuels.....	<b>3608</b>
IV. Contrôle par un commissaire aux comptes.....	<b>3613</b>

<b>Huissiers de justice</b> .....	<b>3614</b>
I. Obligations générales.....	<b>3614</b>
II. Nomenclature.....	<b>3617</b>

<b>Notaires</b> .....	<b>3618</b>
I. Obligations générales.....	<b>3618</b>
II. Nomenclature.....	<b>3619</b>
III. Comptes annuels.....	<b>3620</b>

IV. Contrôles spécifiques .....	3623	II. Obligations comptables .....	3637
Autres professions .....	3626	III. Cas pratique.....	3640
I. Administrateurs judiciaires.....	3626	<b>Autres formes juridiques et modalités</b>	
II. Commissaires aux comptes .....	3635	<b>d'exercice .....</b>	<b>3654</b>
<b>Dispositions spécifiques à certaines</b>		I. Sociétés sans structure juridique .....	<b>3654</b>
<b>formes juridiques</b>		II. Sociétés civiles.....	<b>3655</b>
<b>Sociétés civiles de moyens.....</b>	<b>3636</b>	III. Convention de partage de frais.....	<b>3659</b>
I. Définition générale .....	3636	IV. Autres formes juridiques et modalités	
		d'exercice de l'activité.....	<b>3661</b>



# Fiscal

	n° §		n° §
<b>Bénéfices non commerciaux</b>		<b>Impôts locaux</b>	
Règles générales d'imposition.....	1	Introduction et caractéristiques communes	
Régimes d'imposition .....	30	des impôts locaux.....	1831
Recettes.....	76	CET – Présentation générale.....	1856
Dépenses .....	131	Contribution économique territoriale –	
Frais de véhicules.....	337	Contribution foncière des entreprises.....	1860
Patrimoine professionnel .....	432	CET – Cotisation sur la valeur ajoutée	
Plus-values et moins-values		des entreprises.....	1970
professionnelles.....	565	Plafonnement de la CET en fonction	
Crédits et réductions d'impôt.....	833	de la valeur ajoutée .....	2014
Particularités de certaines professions.....	942	Taxes foncières .....	2028
Régimes fiscaux particuliers.....	1131	Taxe d'habitation .....	2048
		Taxes sur les bureaux situés	
<b>TVA</b>		en île-de-France .....	2053
Champ d'application.....	1241		
TVA sur les recettes .....	1277	<b>Autres impôts et taxes</b>	
TVA sur les dépenses.....	1337	Taxe sur les salaires.....	2070
Principe de déclaration et de paiement		Taxe sur les véhicules des sociétés .....	2093
de la TVA .....	1409	Droits d'enregistrement.....	2125
Franchise en base de TVA.....	1449		
Régime simplifié d'imposition .....	1491	<b>Relations avec l'Administration fiscale</b>	
Régime réel normal d'imposition.....	1553	Organisation de l'Administration fiscale .....	2143
Début et cessation d'activité.....	1571	Délais d'action de l'Administration .....	2157
Précisions relatives à certaines activités.....	1597	Moyens d'action de l'Administration .....	2177
Exonérations particulières.....	1664	Les garanties du contribuable.....	2285
Exercice de la profession en commun .....	1698	Sanctions en matière fiscale.....	2306
Territorialité.....	1722	Recours du contribuable.....	2319
Aspects pratiques .....	1793		





Bénéfices  
non commerciaux

## Règles générales d'imposition

I. Principales caractéristiques des activités libérales.....	1	II. Détermination du bénéfice imposable ....	18
--	---	--	----

## Régimes d'imposition

I. Régime déclaratif spécial ou régime de la déclaration contrôlée.....	30	V. Seuil de recettes déterminant le régime d'imposition.....	49
II. Régime déclaratif spécial ou micro-BNC ...	34	VI. Incidences des variations du montant des recettes .....	61
III. Régime de la déclaration contrôlée.....	44	VII. Régime de l'auto-entrepreneur.....	65
IV. Tableaux récapitulatifs.....	48		

## Recettes

I. Distinction entre recettes imposables et non imposables .....	76	IV. Gains divers.....	90
II. Période de rattachement des recettes imposables .....	80	V. Produits financiers.....	121
III. Recettes professionnelles.....	84	VI. Sommes à retrancher des recettes imposables .....	124

## Dépenses

I. Définition des dépenses professionnelles	131	VIII. Location de matériel, mobilier et redevances de collaboration.....	240
II. Conditions de déduction des dépenses...	137	IX. Travaux fournitures et services extérieurs.....	247
III. Frais de premier établissement .....	152	X. Frais de déplacement .....	263
IV. Fournitures, produits revendus à la clientèle ou utilisés par le professionnel.....	154	XI. Charges sociales personnelles .....	274
V. Frais de personnel .....	156	XII. Frais divers de gestion .....	291
VI. Impôts et taxes .....	186	XIII. Frais financiers.....	321
VII. Loyers et charges locatives (chauffage, eau, gaz, électricité) .....	224	XIV. Pertes diverses.....	327

## Frais de véhicules

I. Choix du mode de déduction .....	337	VII. Amortissement .....	388
II. Règles communes.....	341	VIII. Plus et moins-values professionnelles sur véhicules.....	403
III. Déduction des frais réels de véhicules...	354	IX. Exploitants d'auto-école.....	408
IV. Option pour la déduction forfaitaire des frais de véhicules .....	363	X. Frais de véhicules et exercice en société ....	412
V. Déduction forfaitaire selon les barèmes BNC.....	372	XI. Malus ou bonus d'acquisition d'un véhicule de tourisme .....	416
VI. Déduction forfaitaire des frais de carburant selon les barèmes BIC .....	379	XII. Malus annuel en cas d'utilisation d'un véhicule de tourisme polluant.....	427

## Patrimoine professionnel

I. Définition du patrimoine professionnel....	432	IV. Définition générale des immobilisations .....	455
II. Conséquences de l'inscription au patrimoine professionnel.....	443	V. « Décomposition » de certaines immobilisations corporelles .....	467
III. Registre des immobilisations et des amortissements.....	452	VI. Amortissements.....	486

## Plus-values et moins-values professionnelles

I. Événements à l'origine des plus-values et moins-values .....	565	IV. Règles particulières : véhicules, biens en crédit-bail, immeubles .....	647
II. Calcul des plus-values et moins-values...	605	V. Régimes particuliers d'imposition, d'étalement et d'imputation .....	667
III. Régime fiscal des plus-values et moins-values .....	627	VI. Régimes d'exonération des plus-values..	678

## Crédits et réductions d'impôt

I. Tableau synthétique des différents dispositifs .....	833	VI. Crédit d'impôt apprentissage.....	885
II. Réduction d'impôt pour frais d'adhésion et de tenue de comptabilité .....	835	VII. Réduction d'impôt mécénat .....	902
III. Crédit d'impôt Compétitivité Emploi (CICE) .....	848	VIII. Crédit d'impôt métiers d'art .....	917
IV. Crédit d'impôt formation du professionnel .....	865	IX. Crédit d'impôt en faveur des professionnels exerçant leur activité en Corse.....	923
V. Crédit d'impôt famille.....	871	X. Crédit d'impôt intéressement .....	928
		XI. Modalités de transfert des crédits d'impôt en cas d'exercice au sein d'une société.....	936

## Particularités de certaines professions

I. Professions médicales.....	942	VIII. Formateurs.....	1096
II. Vétérinaires.....	997	IX. Agents commerciaux.....	1104
III. Agents généraux et autres intermédiaires en assurances.....	1001	X. Sportifs professionnels et arbitres .....	1112
IV. Avocats.....	1040	XI. Sociétés civiles immobilières de sous-location .....	1122
V. Notaires.....	1052	XII. Intermédiaires en opérations de banque et en services de paiement (IOBSP).....	1126
VI. Artistes, écrivains et titulaires de droits d'auteur .....	1057	XIII. Aidants familiaux .....	1128
VII. Inventeurs et auteurs de logiciels originaux.....	1085		

## Régimes fiscaux particuliers

I. Exonération des bénéfices en zone franche urbaine (ZFU)-territoires entrepreneurs .....	1131	III. Abattement sur les bénéfices des professionnels implantés dans les DOM .....	1209
II. Exonération des bénéfices en zone de revitalisation rurale (ZRR).....	1184	IV. Autres régimes fiscaux particuliers .....	1221
		V. Plafond communautaire encadrant les aides de minimis .....	1234



# Règles générales d'imposition

## I. Principales caractéristiques des activités libérales

### A. – PROFESSIONS ET ACTIVITÉS AYANT UN CARACTÈRE LIBÉRAL

#### 1° Définition et champ d'application

##### ■ Sources

L. n° 2012-387, 22 mars 2012 ; BOI-BNC-CHAMP-10-10-10, 12 sept. 2012 ; BOI-BNC-CHAMP-10-20, 6 juill. 2016

**1** Jusqu'à très récemment, le législateur n'avait jamais donné de véritable définition des « professions libérales ». L'article 29 de la loi n° 2012-387 du 22 mars 2012 relative à la simplification du droit et à l'allègement des démarches administratives a réparé cet oubli et dispose que « les professions libérales groupent les personnes exerçant à titre habituel, de manière indépendante et sous leur responsabilité, une activité de nature généralement civile ayant pour objet d'assurer, dans l'intérêt du client ou du public, des prestations principalement intellectuelles, techniques ou de soins mises en œuvre au moyen de qualifications professionnelles appropriées et dans le respect de principes éthiques ou d'une déontologie professionnelle, sans préjudice des dispositions législatives applicables aux autres formes de travail indépendant ».

**Remarque** En droit social, les professions libérales sont rangées dans la catégorie des activités non salariées non agricoles et en droit fiscal dans celle des professions non commerciales.

La législation communautaire donne quant à elle la définition suivante des professions libérales : « toute profession exercée sur la base de qualifications professionnelles appropriées, à titre personnel, sous sa propre responsabilité et de façon professionnellement indépendante, en offrant des services intellectuels et conceptuels dans l'intérêt du client et du public » (PE et Cons. UE, dir. n° 2005/36/CE, 7 sept. 2005). Concernant les professions libérales réglementées, elle précise qu'il s'agit d'une « activité ou ensemble d'activités professionnelles dont l'accès, l'exercice ou une des modalités d'exercice est subordonné directement ou indirectement, en vertu de dispositions législatives, réglementaires ou administratives, à la possession de qualifications professionnelles déterminées ; l'utilisation d'un titre professionnel limitée par des dispositions législatives, réglementaires ou administratives aux détenteurs d'une qualification professionnelle donnée constitue notamment une modalité d'exercice » (PE et Cons. UE, dir. n° 2005/36/CE, 7 sept. 2005, art. 43).

**2** Dans sa documentation BOFiP, l'Administration ne reprend pas cette définition légale mais précise que sont qualifiées de professions libérales « les professions dans lesquelles l'activité intellectuelle joue le principal rôle et qui consistent en la pratique personnelle d'une science ou d'un art. Leurs titulaires exercent leur activité en toute indépendance ce qui les distingue des salariés et leurs biens et actes sont, en principe, régis par le droit civil, ce qui les distingue des commerçants. Les recettes provenant de l'exercice de ces professions constituent dans une très large mesure la rémunération d'un travail personnel ». Ce dernier critère permet notamment de les distinguer des professions relevant des bénéfices industriels et commerciaux qui, dans la plupart des cas, spéculent sur le travail d'autrui.

**3** Ces critères de qualification de l'exercice libéral permettent d'englober :

- les titulaires de charges et offices (avocats au Conseil d'État ou à la Cour de cassation, avoués près les cours d'appel jusqu'à la disparition de la profession, commissaires-priseurs, huissiers de justice, notaires, greffiers des tribunaux de commerce, courtiers interprètes et conducteurs de navire) ;
- les professions organisées en ordres professionnels (architectes, avocats, chirurgiens-dentistes, experts-comptables, géomètres-experts, infirmier (ères), masseurs-kinésithérapeutes, médecins, pédicures-podologues, sages-femmes, vétérinaires) ;
- les professions réglementées, dont, notamment certaines professions paramédicales (orthophonistes, orthoptistes, psychomotriciens, ostéopathes, etc.), les administrateurs et mandataires judiciaires, les exploitants d'auto-école ;
- et les autres activités libérales au sens large (agents d'assurances, agents commerciaux, artistes du spectacle, peintres, sculpteurs, auteurs, traducteurs, interprètes, géologues, graphologues, ingénieurs conseils, guérisseurs, magnétiseurs) y compris les activités de conseil indépendant ou d'aidants familiaux non salariés (C. action soc. et fam., art. R. 245-7 ; RES n° 2007/26 (FP), 24 juill. 2007 ; BOI-BNC-CHAMP-10-30-10, § 140, 3 févr. 2016).

**IMPORTANT** Bien que les professionnels libéraux soient conduits, pour l'exercice de leur activité, à recourir à des collaborateurs salariés ou à réaliser accessoirement des opérations commerciales, l'activité libérale a, par nature, un caractère civil.

## 2° Distinction avec les activités salariées

**4 Les activités libérales, y compris exercées dans le cadre d'un contrat de collaboration, ont pour principale caractéristique d'être exercées en toute indépendance.** Elles se distinguent donc à ce titre des activités salariées qui impliquent l'existence d'un lien de subordination entre le professionnel et une autre personne physique ou morale (En ce sens, BOI-BNC-CHAMP-10-20, § 30 et 40, 6 juill. 2016).

Cette appréciation est délicate. À titre d'illustration la Cour de cassation a décidé que ne pouvait pas être considéré comme exécutant sa mission dans des conditions d'indépendance suffisante un avocat collaborateur pour lequel il est établi que les conditions d'exercice de son activité ne lui ont pas permis de développer effectivement une clientèle personnelle. Son contrat de collaboration doit donc être requalifié en contrat de travail. En effet, le collaborateur n'avait pu traiter que cinq dossiers personnels en cinq ans dès lors que :

- la plupart des rendez-vous et appels téléphoniques, nécessaires au traitement de ses dossiers personnels, se passaient hors du cabinet et après vingt heures ou pendant le week-end ;
- le collaborateur partageait son bureau avec un autre avocat et pouvait difficilement trouver un lieu pour recevoir ses propres clients, la salle de réunion ne permettant l'accès ni à l'outil informatique ni au téléphone ;
- les témoignages recueillis faisaient état de l'attitude générale du cabinet tendant à dissuader les collaborateurs à développer une clientèle personnelle (Cass. 1re civ., 14 mai 2009, n° 08-12.966).

En revanche, le juge de l'impôt, avec une approche plus stricte que celle de la Cour de cassation, a **refusé de procéder à cette requalification lorsque seule la possibilité de se constituer une clientèle a été jugé impossible.** Ainsi, nonobstant le fait que le collaborateur ne pouvait pas se constituer une clientèle personnelle, le juge a estimé qu'il ne devait pas être considéré comme salarié du cabinet dans lequel il exerce dès lors que ce cabinet n'a jamais élaboré de contrat de travail ou manifesté cette intention mais a en revanche contracté avec le collaborateur un protocole d'accord qui :

- ne contient aucune disposition organisant de manière contraignante ses conditions de travail, à l'exception du lieu de travail ;
- prévoit une rémunération par rétrocession d'honoraires sans minimum garanti, précise que le collaborateur est responsable de conduire la relation avec sa clientèle et dispose d'un compte individuel pour effectuer toute dépense utile à son activité professionnelle ainsi que d'un compte d'exploitation interne (CE, 16 oct. 2013, n° 339822).

Dès lors, il résulte de cette jurisprudence que, bien que d'appréciation délicate, le critère du lien de subordination doit être systématiquement utilisé. Ainsi :

- il y a lieu de considérer que l'activité d'un **expert judiciaire**, y compris lorsqu'elle est exercée par des praticiens hospitaliers, présente un caractère **non salarié** lorsqu'il agit à titre personnel et non pas au nom d'un service, dispose de la plus large autonomie pour réaliser ses expertises et n'est soumis à aucune directive ou contrôle particulier (BOI-F-CFE-10-20-20-40, 12 sept. 2012, § 80) ;
- d'une manière générale, les **collaborateurs occasionnels du service public (COSP) exercent de manière indépendante** et relève à ce titre des BNC, peu importe à cet égard qu'ils soient affiliés pour cette activité au régime général de la sécurité sociale des salariés (Rép. Baert n° 16168, JO AN 13 août 2013) ;
- exercent en revanche en tant que salarié les **médecins qui participent aux commissions médicales des permis de conduire** qui dès lors qu'ils sont liés aux organismes avec lesquels ils travaillent par un lien de subordination (BOI-RSA-CHAMP-10-10-30, § 120, 12 sept. 2012) ;
- un **arbitre professionnel** exerce nécessairement son activité en toute indépendance et ne peut donc être considéré comme salarié ;
- relèvent des BNC les revenus d'un **chirurgien-dentiste remplaçant** dès lors que pour effectuer ces remplacements, il disposait de l'**indépendance nécessaire à l'exercice de son activité**, était rémunéré au pourcentage et n'était soumis à aucune modalité d'exercice le plaçant dans une situation de subordination (CE, 17 mars 2014, n° 354701) ;
- ne peut être considéré comme salarié un **animateur auprès de plusieurs associations rémunéré via le dispositif « chèque-emploi associatif »** et recevant des instructions de la part de différentes associations locales quant à sa prestation de travail dès lors que, d'une part, en assurant lui-même sa publicité (site Internet personnel et annonces dans la presse) et en fournissant lui-même le matériel et les lots, objet de ces animations, sans fixation préalable du montant par les associations concernées, il jouit d'une large liberté dans l'organisation et l'exécution de ses prestations et, d'autre part, réalise un bénéfice bien supérieur aux salaires qu'il perçoit de ses associations par le biais des remboursements de frais liés notamment à la rétrocession auxdites associations des lots qu'il a achetés (CAA DOUAI, 29 nov. 2016, n° 15DA00216) ;
- ne peut pas être considérée comme salariée, une **personne exerçant une activité de conseil** inscrite en tant qu'indépendante à l'URSSAF et au répertoire Sirène aux seuls motifs que cette personne n'a comme seul client la société dont elle se dit salariée et qu'elle bénéficie au sein des locaux de cette société d'un bureau dès lors que le contrat que ce conseil a signé avec cette société prévoit expressément qu'il organise son temps de travail et ses missions librement, qu'il ne fait pas partie des effectifs de la société (laquelle a par conséquent déclaré les sommes qu'elle lui versait en tant qu'honoraires sur ses déclarations sociales) et qui, en outre, a reçu des factures de ce conseil au titre de ce contrat mentionnant la TVA (CAA Versailles, n° 16VE00928, 13 sept. 2018).

Par exception toutefois, certaines professions sont **définies par la loi comme des activités salariées et ce quelles que soient leurs modalités d'exercice.** Tel est notamment le cas des **mannequins, des travailleurs à domicile** et des **gérants non « salariés »** par exemple.

Par ailleurs, sans perdre leur qualité de bénéfices non commerciaux, le Code général des impôts autorise certains professionnels à soumettre l'imposition de leurs revenus dans la catégorie des traitements et salaires. Il en est ainsi, sous certaines conditions, pour les agents généraux d'assurances (V. **1001**), les artistes, les écrivains, les auteurs (et autres titulaires de droits d'auteurs) (V. **1057**).

**IMPORTANT** Le simple fait pour un professionnel libéral d'être inscrit à l'URSSAF permet à l'Administration de présumer que l'activité exercée n'est pas salariée mais libérale. Toutefois, si elle établit l'existence d'un lien de subordination juridique permanent, l'Administration peut remettre en cause le caractère libéral de l'activité. En revanche, l'affiliation d'un professionnel au régime général de la sécurité sociale, par détermination de la loi, n'établit pas de présomption d'existence d'un lien de subordination (BOI-BNC-CHAMP-10-10-10, § 150, 12 sept. 2012).

Outre la détermination d'un régime d'imposition spécifique (traitements et salaires ou BNC), la distinction entre collaboration et salariat est notamment importante pour l'application de certains régimes d'exonération de plus-values professionnelles en cas de cession d'une activité libérale mise, préalablement à la cession et pendant un certain délai, soit en location-gérance, soit à disposition d'un tiers dans le cadre d'un contrat comparable à une location-gérance (V. 717). Jugé ainsi, pour l'application de l'article 151 septies A du CGI, qu'un contrat de collaboration constituait un contrat comparable à une mise en location-gérance, et, toutes conditions étant par ailleurs remplies, permet de bénéficier de l'exonération (V. 755).

### 3° Distinction avec les activités commerciales

5 En principe, les activités commerciales sont caractérisées par la réalisation à titre habituel d'actes de commerce au sens des articles L. 110-1 et L. 110-2 du Code de commerce. Les **activités libérales se distinguent des activités commerciales**, dès lors que, compte tenu notamment du caractère dominant de l'activité intellectuelle, elles relèvent du droit civil et non du droit commercial.

**Exemple** Ainsi, l'Administration a précisé à cet égard que l'activité de **diagnostiqueur immobilier**, qui n'est pas purement intellectuelle, revêt un caractère commercial dès lors qu'elle est exercée à titre habituel et lucratif (RES n° 2008/34 (FE), 30 déc. 2008 ; BOI-BIC-CHAMP-60-50, § 720, 11 juill. 2014 ; CAA NANTES, n° 14NT01059, 7 janv. 2016).

6 Toutefois, lorsque l'activité non commerciale est exercée dans le cadre d'une société commerciale par la forme (SEL, SELARL, SARL), elle est en principe imposée dans la catégorie des BNC ou de l'impôt sur les sociétés. Cette activité n'en perd pas pour autant, sur le plan juridique, son caractère libéral.

7 Comme avec les salariés, la distinction entre ces deux types d'activités n'est pas toujours aisée et il convient d'examiner les conditions de fait dans lesquelles l'activité est exercée.

**Remarque** Ainsi, si les détectives privés exercent une profession dans laquelle l'activité intellectuelle joue un rôle principal et dont les revenus sont normalement imposés dans la catégorie des BNC, lorsque les prestations proposées relèvent en réalité de l'activité des agents d'affaires, les revenus correspondants sont imposables dans la catégorie des BIC. Il en va notamment ainsi, selon l'Administration, des activités de police privée exercées par ces détectives (Rép. min. n° 87878 : JOAN Q 26 sept. 2006).

D'une manière générale, une activité commerciale est généralement caractérisée par l'existence :

➤ d'une **spéculation sur le travail d'autrui à travers l'importance des moyens** mis en œuvre (matériel, personnel) pour exercer l'activité ou plus généralement d'un acte de commerce par nature ;

Ce critère est toutefois d'appréciation parfois délicate. Ont été jugés **comme spéculant sur le travail d'autrui** :

- un contribuable, qui n'étant pas muni du diplôme de chirurgien-dentiste, exploite un cabinet dentaire avec le concours d'un aide possédant ce diplôme (CE, 4 juill. 1945, n° 70405) ;
- le médecin qui s'attache le concours de **plus d'un collaborateur** (CE, 11 oct. 2010, n° 330296) ;
- une infirmière libérale qui dirige et contrôle une équipe de 34 autres infirmières (CAA Bordeaux, 2 oct. 2003, n° 99BX02532) ;
- une entreprise de prestations d'audit, de conseil et de formation dont une part prépondérante de son **activité est confiée à des vacataires ou des sous-traitants** (CAA Nancy, 8 févr. 2007, n° 03NC01118) ;
- une société comprenant 3 salariés et dont l'activité consiste essentiellement à **vendre ou à louer du matériel informatique à des entreprises de grande distribution** bien qu'elle assure en complément de cette activité commerciale la formation des personnels de ces entreprises à l'utilisation des matériels et des logiciels implantés, l'adaptation à leurs besoins de certains logiciels et la réparation du matériel (CE, 31 mars 2006, n° 262218).

En revanche :

- une EURL de création de films d'animation a une **activité non commerciale** par nature dès lors que cette activité **repose essentiellement sur les connaissances techniques et le talent artistique de la gérante** et non sur les moyens humains ou matériels mis en œuvre (TA Amiens, n° 07-1206, 17 sept. 2008) ;
  - une société qui réalise pour le compte de collectivités locales des études portant principalement sur les systèmes d'assainissement et de déchets a une **activité de conseil non commerciale** et le fait que, certaines années, elle a employé pour ce faire trois salariés non associé ne suffit pas en l'espèce à regarder l'activité comme procédant de la spéculation sur le travail d'autrui (CE, 13 mars 2006, n° 268134).
- ou, d'une **prépondérance des opérations commerciales** proprement dites (En ce sens, BOI-BNC-CHAMP-10-20, 6 juill. 2016, § 50 à 70).

8 Afin de sécuriser l'environnement fiscal des professionnels, depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2009, le législateur a prévu, pour les professionnels de bonne foi, qu'ils puissent demander à l'Administration, par écrit et sous réserve de fournir une présentation précise et complète de leur situation de fait, si les revenus tirés de leur activité professionnelle relèvent de la catégorie des BIC ou des BNC. Aucun rehaussement ne pourra être effectué sur ce fondement :

- en l'absence de réponse de l'Administration dans les trois mois décomptés à compter de la date de réception de la demande ou des éléments complémentaires qui ont pu être demandés par l'Administration ;
- ou, en cas de réponse dans ce délai, lorsque le contribuable s'est conformé à la position admise par l'Administration (LPF, art. L. 80 B, 8°).

**En pratique** La demande du professionnel doit être adressée sur papier libre, par pli recommandé avec AR, à la direction des services fiscaux dont il dépend ou faire l'objet d'un dépôt contre décharge. Cette demande :

- précise le nom ou la raison sociale et l'adresse du professionnel, et indique la catégorie de revenus à laquelle ce dernier estime devoir rattacher les revenus de son activité professionnelle ;

- fournit une présentation précise et complète de la situation de fait et contient toutes les informations de nature à mettre l'Administration en mesure d'apprécier la catégorie dont relèvent les revenus d'activité professionnelle du professionnel ;
  - mentionne notamment la nature de l'activité exercée, le nombre et le statut des personnes travaillant avec le professionnel, les moyens matériels mis en œuvre, le montant des capitaux investis et, en cas de pluralité d'activités, la nature et l'importance relative de chacune.
- En cas de demande incomplète, l'Administration invite le professionnel, par lettre recommandée avec AR, à fournir les éléments complémentaires nécessaires à une prise de décision (LPF, art. R\* 80 B-15).

## B. – PERSONNES EXERÇANT UNE ACTIVITÉ PROFESSIONNELLE

### 📖 Sources

CGI, art. 92

### 1° Critères d'appréciation du caractère professionnel

**9** Les bénéfices des professions non commerciales et revenus assimilés constituent l'une des catégories de revenus passibles de l'impôt sur le revenu. Sont imposables à ce titre les bénéfices des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus.

**10** Toutefois, seules les personnes exerçant une activité professionnelle dont les résultats sont imposables en BNC peuvent :

- **imputer sur leur revenu global les déficits** qui résultent de l'activité professionnelle sans limitation de durée (en cas d'insuffisance du revenu global pour absorber ce déficit, l'excédent est reportable sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement) (CE, n° 386796, 21 oct. 2016) ;

Les déficits des titulaires de BNC non professionnels ne sont pas déductibles du revenu global mais peuvent seulement être imputés sur les bénéfices d'activités semblables durant la même année ou les six années suivantes (CGI, art. 156, I, 2°).

- **bénéficier des dispositifs d'exonérations attachées aux plus-values professionnelles** en cas de plus-value sur cession d'un élément d'actif.

**11** En revanche, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008, les **titulaires de revenus BNC non professionnels peuvent**, comme les titulaires de revenus non commerciaux professionnels, **adhérer à une association agréée** afin de ne pas être soumis à la majoration forfaitaire de 25 % de leur bénéfice.

**En pratique** Les professionnels déjà adhérents d'une association agréée qui exercent parallèlement une activité à titre non professionnel complémentaire à l'activité exercée à titre professionnel (infirmière et formatrice dans un hôpital par exemple) établissent une seule déclaration n° 2035. Dans les cas contraire, (activité non professionnelle non complémentaire à l'activité principale) deux déclarations n° 2035, une pour chacune des activités, doivent être souscrite.

La possibilité d'adhérer à une association agréée nécessite pour ces contribuables d'être soumis au régime de la **déclaration contrôlée** de plein droit ou sur option et de souscrire un **engagement d'amélioration de la connaissance des revenus**.

**12** Le caractère professionnel de l'activité résulte de **deux conditions** qui doivent être remplies **simultanément** :

- l'activité doit être exercée à **titre habituel et constant** ;

Le caractère habituel et constant de l'activité résulte de la répétition pendant plusieurs années des opérations qui la caractérisent et n'est pas remis en cause si cette activité est exercée parallèlement à une autre activité procurant l'essentiel des revenus.

- **et dans un but lucratif**.

Le caractère lucratif de l'activité résulte de l'appréciation des circonstances de fait telles que notamment la combinaison de la perception de recettes d'un montant appréciable ou, s'il est faible, proportionné avec les dépenses engagées, des moyens mis en œuvre pour l'exercice de la profession et de la recherche effective et permanente d'une clientèle et de profits.

### 2° Exemples d'application

**13** Ainsi, ont notamment été reconnues comme **ayant un caractère professionnel** :

- l'activité d'un **artiste peintre-sculpteur** qui s'était consacré de manière constante et pendant plus de cinq ans à la pratique de son art et avait participé régulièrement à des expositions publiques et notamment utilisé les moyens de promotion auxquels un artiste désireux de vendre ses œuvres peut recourir (CE, 17 avr. 1992, n° 82308 ; Dans le même sens, CAA NANCY, 20 déc. 2016, n° 16NC00074 ; CAA VERSAILLES, 29 nov. 2016, n° 15VE02346) ;



- la **pratique habituelle du jeu de poker**, y compris en ligne (TA Clermont-Ferrand, 21 oct. 2010, n° 0900640 ; CAA Paris n° 16PA01274, 7 févr. 2017 ; CAA Versailles, n° 17VE00100, 22 nov. 2018 ; CE, n° 412124, 21 juin 2018 ; BOI-BNC-CHAMP-10-30-40, 12 sept. 2012, § 20) ;
- l'**activité de propriétaires de chevaux de course éleveurs sans sol ou titulaires d'un « permis » d'entraîner**, le caractère habituel de l'activité pouvant résulter de l'exercice permanent d'un pouvoir de décision et de toutes diligences utiles traduisant une implication personnelle et complète dans cette activité (choix des poulinières à acquérir, choix des croisements, préparation des ventes, gestion de la carrière des chevaux, etc.) (BOI-BNC-SECT-60, § 1 et s., 12 sept. 2012).

**Remarque** Il est rappelé que, dans certains cas, les propriétaires non-éleveurs et non entraîneurs, ne se livrent pas à une activité lucrative. Il en va ainsi de ceux qui se bornent à confier leurs chevaux à un entraîneur sans prendre aucune initiative tant en ce qui concerne la préparation que les engagements de ses chevaux et n'exerce aucun contrôle sur leur carrière. Les gains de course qu'ils réalisent n'entrent donc pas dans le champ d'application de l'impôt sur le revenu. Leurs pertes ne peuvent faire l'objet d'aucune imputation (BOI-BNC-SECT-60-10, § 60, 4 juill. 2018).

**En pratique** En pratique, un contrat-type par lequel le propriétaire confie à l'entraîneur la gestion de son écurie sans assumer personnellement ni initiative ni diligence, peut être établi entre le propriétaire et l'entraîneur. Ce contrat est en principe signé en trois exemplaires destinés respectivement au propriétaire, à l'entraîneur et à France Galop, société de course. La production d'un tel contrat par le contribuable constitue un simple indice de l'absence d'activité lucrative qui, pour permettre au propriétaire de bénéficier de l'exonération de ses gains de course, devra être corroboré par la réalité des faits (BOI-BNC-SECT-60-10, § 30, 4 juill. 2018).

**14** La circonstance que l'activité en cause puisse être exercée **parallèlement à une autre profession procurant à l'intéressé son moyen principal de subsistance n'exclut pas**, par principe, la reconnaissance de son caractère professionnel (BOI-BNC-BASE-60, § 50, 12 sept. 2012).

Dans le domaine des activités artistiques, il en est ainsi, notamment lorsqu'un artiste consacre, sur une longue période, une partie importante de son temps à la création, participe régulièrement à des expositions et voit sa notoriété consacrée par la communauté artistique (CE, 20 janv. 1992, n° 76785 ; CE, 17 avr. 1992, n° 82308 ; CAA Paris, 23 avr. 1991, n° 89PA01318).

**15** Il a ainsi été jugé que **généraient bien des revenus professionnels relevant des BNC :**

- l'**activité d'expert et d'ingénieur-conseil accessoire à une activité salariée**, lorsque l'intéressé a suivi une formation, participé à des forums et effectué plusieurs missions d'expertise, et ce même si les recettes procurées par cette activité ont été faibles (CE, 27 juill. 2006, n° 272397) ;
- l'**activité de pilote automobile accessoire à une activité salariée**, dès lors qu'elle a permis à ce pilote d'obtenir pendant plusieurs années une notoriété ainsi que plusieurs titres de champion de France et lui avait procuré des recettes d'un montant appréciable (CAA Nantes, 9 oct. 1991, n° 89NT01390).

**16** En revanche, **n'ont pas été reconnus comme exerçant une activité professionnelle :**

- un **professeur d'université**, ayant effectué parallèlement à ses fonctions des travaux de recherche dès lors que ces travaux ne lui ont procuré aucun revenu, n'ont donné lieu à aucune application industrielle et que l'intéressé ne justifie pas avoir pris contact avec une clientèle ou recherché des débouchés pour ses travaux (CE, 15 févr. 1989, n° 78992) ;
- une **enseignante qui exerce parallèlement une activité de mosaïste** pour laquelle elle évoque, sans le justifier, la réalisation d'œuvres monumentales, l'existence de recettes et l'inscription dans un annuaire professionnel et n'apporte comme seuls éléments de preuve du caractère professionnel de cette activité des attestations de participation à des projets n'ayant pas abouti et des photographies d'œuvres réalisées à une date non précisée (CAA Paris, 8 oct. 2008, n° 07PA05119).

**17** En toute hypothèse, le caractère professionnel d'une activité ne **peut être apprécié qu'au regard des circonstances de fait qui entourent l'exercice de l'activité** concernée. Ainsi, **pour une même activité**, la cour administrative de Nantes a jugé :

- que présente bien un caractère professionnel une activité en phase de lancement (trois premières années) au cours de laquelle des diligences sérieuses et continues de promotion ont été effectuées même si ces dernières n'ont permis que la réalisation de recettes de faible importance notamment en raison de l'échec commercial de l'activité ;
- qu'en revanche, la continuation de cette activité pendant les deux années suivantes, avant sa cessation totale, marquée par une baisse sensible des recettes et des actions de prospection visant à leur développement prouvait ces recettes de leur caractère professionnel (CAA Nantes, 5 mai 2008, n° 07NT00601).

Enfin, la gestion de son patrimoine privé, même à titre habituel, ne constitue pas une activité professionnelle.

Ainsi, la location d'un immeuble nu par son propriétaire ne présente pas le caractère d'une activité professionnelle, sauf dans l'hypothèse où, à travers cette location, le bailleur ne se borne pas à gérer son propre patrimoine mais poursuit, selon des modalités différentes, une exploitation commerciale antérieure ou participe à l'exploitation du locataire (CE, 30 déc. 2015, n° 372976).

## II. Détermination du bénéfice imposable

### A. – PERSONNES IMPOSABLES ET RÈGLES DE TERRITORIALITÉ

#### ■ Sources

CGI, art. 4 A ; CGI, art. 92 et s. ; BOI-BNC-CHAMP-30, § 1 et s., 12 sept. 2012

**18 Personnes imposables** – Le régime d'imposition des bénéfices non commerciaux est applicable :

- aux personnes physiques ;
- aux associés des sociétés de personnes, visées aux articles 8 (sociétés en participation, sociétés de fait, sociétés en nom collectif) et 8 ter du CGI (sociétés civiles professionnelles qui relèvent de l'impôt sur le revenu) et qui exercent une activité libérale professionnelle ;
- aux membres des sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires, dites « SISA », qui relèvent de cette catégorie d'imposition (BOI-BIC-CHAMP-70-20-90, § 1 et s., 1<sup>er</sup> mars 2017).

Concernant le cas particulier des SCM, V. **3073**.

**19 Règles de territorialité** – Sont imposables à l'impôt sur le revenu en France :

- **les personnes qui ont leur domicile fiscal en France**, à raison de l'ensemble de leurs revenus, qu'ils soient de source française ou étrangère ;

Sont considérées comme ayant leur domicile fiscal en France, qu'elles soient de nationalité française ou étrangère :

- les personnes qui ont en France leur foyer ou le lieu de leur séjour principal ;
- celles qui exercent en France une activité professionnelle à moins qu'elles ne justifient que cette activité y est exercée à titre accessoire ;
- celles qui ont en France le centre de leurs intérêts économiques.

Pour qu'un professionnel soit domicilié en France, il suffit que l'un de ces critères soit rempli. Toutefois, lorsqu'un professionnel peut également être au regard de la loi d'un État étranger considéré comme résident fiscal de cet État, il y a lieu d'écarter les critères rappelés ci-dessus et d'appliquer ceux prévus, le cas échéant, par une des conventions fiscales internationales visant à éviter une double imposition conclue entre la France et cet autre État.

- **les personnes dont le domicile est situé hors de France**, à raison de leurs seuls revenus de source française (sous réserve des conventions fiscales internationales) ;

Les sommes versées à des professionnels qui n'ont pas d'installation professionnelle permanente en France par des débiteurs qui sont établis en France sont soumises à une retenue à la source au taux de droit commun de 33 1/3 % (31 % à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, 28 % à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020 et 26.5 % à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021), de 15 % pour les prestations sportives ou de 15 % après application d'un abattement de 10 % pour les prestations artistiques ; ce taux peut, depuis le 1<sup>er</sup> mars 2010, dans certains cas, être porté à 75 % lorsque le professionnel est résident d'un État dit non coopératif (CGI, art. 182 B ; CGI, art. 182 A bis).

- **les personnes de nationalité française ou étrangère, ayant ou non leur domicile fiscal en France, qui recueillent des revenus ou bénéfices (non commerciaux) dont l'imposition est attribuée à la France par une convention fiscale internationale relative aux doubles impositions (CGI, art 4 bis, 2<sup>e</sup>).**

Sont notamment considérés, dans le cadre d'une activité professionnelle, comme revenus de source française (CGI, art. 164 B, I) :

- les revenus provenant de l'exercice en France de professions indépendantes : il s'agit des sommes perçues en rémunération d'une activité déployée en France, même si le contribuable a son installation professionnelle à l'étranger ;
- les revenus tirés d'opérations à caractère lucratif au sens de l'article 92 du CGI et réalisées en France.
- Sont également considérés comme revenus de source française, lorsque le débiteur des revenus a son domicile fiscal ou est établi en France :
  - les produits définis à l'article 92 du CGI perçus :
    - par les écrivains ou compositeurs et par leurs héritiers ou légataires au titre des droits d'auteur,
    - par les inventeurs ou leurs héritiers.
  - tous les produits tirés de la propriété industrielle ou commerciale et de droits assimilés (sur les modalités d'imposition de ces produits (V. **1086**);
  - les sommes payées, en rémunération des prestations de toute nature fournies ou utilisées en France, à des personnes physiques, à des sociétés ou à toutes autres personnes morales qui ne possèdent pas d'installation professionnelle dans notre pays.

### B. – RÉGIME D'IMPOSITION DE DROIT COMMUN : RECETTES – DÉPENSES

#### ■ Sources

CGI, art. 93 ; BOI-BNC-BASE-10-10, § 1 à 20, 6 janv. 2016

**20** Le bénéfice à retenir est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession. Il tient compte des gains ou des pertes provenant soit de la réalisation des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession soit des cessions de charges et offices ainsi que de toutes indemnités reçues en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert de la clientèle. En principe, les recettes doivent être comptabilisées par les professionnels à la date de leur encaissement (V. **80**) et les dépenses à la date de leur règlement (V. **150**).

**21 Par mesure de simplification**, les professionnels relevant du régime de la déclaration contrôlée dont les recettes annuelles n'excèdent pas le seuil d'application du régime simplifié d'imposition (238 000 € depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017) sont désormais autorisés à enregistrer leurs recettes et leurs dépenses professionnelles sur le livre-journal en retenant les dates d'opérations figurant sur les relevés bancaires. Une régularisation doit cependant être effectuée en fin d'année pour les opérations non connues de la banque.

Pour le cas particulier de la cessation d'activité, V. 3454.

**Exemple** Un professionnel paie une prestation le 29 décembre 2018 par chèque qui n'a été encaissé que le 2 janvier 2019 et débité sur son compte que le 4 janvier suivant. Bien qu'elle n'apparaisse que sur le relevé bancaire de janvier 2019, cette opération doit être rattachée aux opérations effectuées en 2018.

Ce professionnel reçoit par ailleurs un chèque le 28 décembre 2018 qui n'apparaît au crédit de son compte que le 2 janvier 2019. En la matière, la date d'encaissement étant celle de la réception du chèque (V. 81), le montant des recettes correspondantes devra être rattaché à l'année 2018.

## C. – RÉGIME OPTIONNEL : CRÉANCES ACQUISES – DÉPENSES ENGAGÉES

### 📖 Sources

CGI, art. 93 A ; CGI, ann. III, art. 41-0 bis A à 41-0 bis C ; BOI-BNC-BASE-20-10-20, § 1 et s., 30 sept. 2013 ; BOI-BNC-DECLA-10-30, § 230 à 265, 7 juin 2017

**22** Les professionnels relevant du régime de la déclaration contrôlée, peuvent déterminer sur option, leur résultat en faisant état des créances acquises et des dépenses engagées.

L'exercice de l'option a seulement pour effet de modifier les règles de rattachement des recettes imposables et des dépenses déductibles.

**IMPORTANT** Il est recommandé aux professionnels qui souhaitent opter pour ce mode de détermination de leur résultat de se rapprocher d'un conseil notamment pour la mise en place de la comptabilité et la réalisation des régularisations liées au changement de méthode de comptabilisation.

**23 Définition des créances acquises** – Les créances acquises sont celles qui sont certaines dans leur principe et déterminées dans leur montant. Le résultat comprend donc, même si ces recettes n'ont pas été effectivement encaissées par le professionnel :

- les recettes des prestations achevées au cours de l'année d'imposition ;
- en cas de prestations discontinues à échéances échelonnées sur plusieurs années : les recettes correspondant aux prestations exécutées au cours de l'année ;
- les produits de ventes de biens dont la livraison est intervenue au cours de l'année (ex : médicaments vendus par un vétérinaire).

**24 Définition des dépenses engagées** – Une dépense est considérée comme engagée lorsqu'elle constitue une dette certaine dans son principe et son montant et lorsque son fait générateur est intervenu au cours de l'année d'imposition. Les dépenses doivent être retenues pour la détermination du résultat même si le professionnel ne les a pas effectivement payées avant la fin de l'année d'imposition.

**IMPORTANT** Les provisions pour risques ou charges ne sont pas déductibles. En revanche, sont déductibles les provisions pour dépréciation des créances douteuses, régulièrement constatées, ainsi que les pertes correspondant à des créances irrécouvrables (la justification du caractère probable de l'impossibilité de procéder au recouvrement de la créance doit être apportée pour chaque provision et chaque exercice) (V. 327).

**25 Modalités de l'option** – La demande d'option établie sur papier libre, doit parvenir, en simple exemplaire, au service des impôts dont dépend le lieu d'exercice de la profession, avant le 1<sup>er</sup> février de la première année au titre de laquelle le résultat a été déterminé en fonction des créances acquises et des dépenses engagées.

**IMPORTANT** L'option ne peut pas résulter d'un simple changement des modalités de comptabilisation opérées directement par le professionnel. L'absence d'une demande écrite à l'Administration est un motif suffisant pour qu'elle puisse considérer l'option comme non valable (CAA Marseille, 19 janv. 2010, n° 07MA02114). Inversement l'Administration ne peut donner à un protocole privé passé entre deux actionnaires d'une SCP la valeur d'une option à ce dispositif (CE, 18 juin 2014, n° 350434).

L'option est ensuite renouvelée par tacite reconduction.

En cas de commencement d'activité en cours d'année, l'option peut être exercée dans le délai prévu pour le dépôt de la déclaration n° 2035.

**Exemple** Les professionnels ayant débuté leur activité courant 2018 ont la faculté d'opter pour la détermination de leur résultat en fonction des créances acquises et des dépenses engagées au plus tard à la date limite de dépôt de la déclaration n° 2035 relative à l'imposition des revenus de 2018, soit le 3 mai 2019.

**26** La première année au titre de laquelle le résultat est déterminé en fonction des créances acquises et des dépenses engagées, il y a lieu de fournir en annexe à la déclaration n° 2035, un **état des créances et des dettes au 31 décembre de l'année qui précède**, établi conformément à un modèle fixé par l'Administration (BOI-FORM-000046, 7 oct. 2013 ; V. 27).

Chaque année, tant que l'option n'est pas dénoncée, cet état des créances acquises et des dépenses engagées actualisé au 31 décembre de l'année d'imposition est adressé à l'Administration.

Les sommes à faire figurer sur cet état doivent s'entendre du montant résiduel des créances et des dettes, c'est-à-dire sous déduction des recouvrements et paiements qui s'y rapportent.

**IMPORTANT** Au titre de l'année d'option N, le professionnel doit donc produire :

- un état des créances acquises et des dépenses engagées au 31 décembre N -1 ;
- et un état actualisé au 31 décembre N.

**27** Ce document doit être accompagné, lorsqu'il y a lieu, d'une note établie sur papier libre comportant le **détail des corrections opérées**.

Cette note doit mentionner :

- le nom et l'adresse des débiteurs ou des créanciers concernés ;
- la date de l'opération qui avait entraîné la constatation de la créance ou de la dette, son montant ;
- le montant sur lequel porte chacune des corrections.

**IMPORTANT** Le non-respect de ces obligations ne constitue pas une cause de déchéance de l'option mais :

- l'absence de production de l'état des créances et des dettes est sanctionnée d'une amende de 150 € ;
- l'omission ou l'inexactitude dans les renseignements que doivent comporter ce document ou la note sur papier libre entraîne l'application d'une amende de 15 € par omission ou inexactitude, sans que le total des amendes applicables aux documents devant être produits simultanément puisse être inférieur à 60 € ni supérieur à 10 000 €. Toutefois, ces amendes ne sont pas applicables, en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque l'intéressé a réparé l'infraction, soit spontanément, soit dans les trente jours suivant une demande de l'administration (CGI, art. 1729 B).

### État des créances et des dettes

CADRE A	ETAT DES CREANCES	Montant brut
Clients douteux ou litigieux		
Autres créances clients		
Personnel et comptes rattachés		
Sécurité sociale et autres organismes sociaux		
Etat et autres collectivités publiques	Taxe sur la valeur ajoutée	
	Autres impôts, taxes et versements assimilés	
	Divers	
Débiteurs divers		
Charges constatées d'avance		
Créances rattachées à des opérations financières		
<b>TOTAL</b>		

CADRE B	ETAT DES DETTES	Montant brut
Emprunts et dettes financières		
Fournisseurs et comptes rattachés		
Personnel et comptes rattachés		
Sécurité sociale et autres organismes sociaux		
Etat et autres collectivités publiques	Taxe sur la valeur ajoutée	
	Autres impôts, taxes et versements assimilés	
Produits constatés d'avance		
<b>TOTAL</b>		

**28 Modalités de renonciation à l'option** – Le professionnel qui souhaite revenir au régime de droit commun doit dénoncer l'option **avant le 1<sup>er</sup> février de l'année** au titre de laquelle le bénéfice sera déterminé en fonction des recettes encaissées et des dépenses payées.

Pour les professionnels qui ont choisi de déterminer le bénéfice de leur première année d'activité selon le régime des créances acquises et des dépenses engagées et qui souhaitent renoncer à l'application de ce régime pour l'imposition du bénéfice de leur deuxième année d'activité, l'Administration admet que le délai de dénonciation de leur option soit reporté jusqu'à la date limite de dépôt de la déclaration n° 2035 de la première année d'activité.

**Remarque** Dans cette situation, l'option pour le régime des créances acquises et des dépenses engagées pour l'imposition du bénéfice de la première année d'activité et la renonciation à ce régime pour l'imposition du bénéfice de la deuxième année d'activité peuvent être exercées, en même temps, au plus tard lors du dépôt de la déclaration du bénéfice de la première année d'activité.

**29 Changement de mode de comptabilisation et régularisations** – Pour éviter l'absence de prise en compte ou la double prise en compte de certaines créances ou dépenses l'année de l'option ou de renonciation, il y a lieu d'apporter les corrections présentées dans le tableau ci-dessous pour la détermination du résultat professionnel.

#### Régularisations à effectuer l'année d'option ou de renonciation pour l'article 93 A du CGI

	<b>Option en 2018 pour le régime de déclaration « créances acquises - dépenses engagées »</b>	<b>Renonciation en 2018 à l'option « créances acquises - dépenses engagées »</b>
<b>Recettes à prendre en compte</b>	+ Créances acquises en 2018 + Recettes encaissées en 2018 et correspondant à des créances acquises avant 2018 – Acomptes sur créances acquises en 2018, encaissées avant 2018	+ Recettes ou acomptes encaissés en 2018 – Recettes encaissées en 2018, correspondant à des créances acquises avant 2018 + Acomptes encaissés avant 2018 et correspondant à des créances acquises en 2018
<b>Dépenses à prendre en compte</b>	+ Dépenses engagées en 2018 + Dépenses engagées avant 2018, mais payées en 2018 – Acomptes versés avant 2018, correspondant à des dépenses engagées en 2018	+ Dépenses payées en 2018 – Dépenses payées en 2018 correspondant à des dépenses engagées avant 2018 + Acomptes sur les dépenses engagées en 2018, payées avant 2018
Concernant les dépenses engagées avant 2018 mais payées au cours d'un exercice ultérieur à l'option pour l'article 93 A du CGI, ces dernières doivent être déduites de chaque exercice couvert par l'option au fur et à mesure de leur paiement (pour un exemple d'application, CAA Paris, 7 oct. 2010, n° 09-00499).		



# Régimes d'imposition

## I. Régime déclaratif spécial ou régime de la déclaration contrôlée

### ■ Sources

BOI-BNC-DECLA, 12 sept. 2012

**30** Les titulaires de BNC sont susceptibles de relever de l'un des régimes d'imposition figurant ci-dessous.

### A. – PRÉSENTATION DU RÉGIME DÉCLARATIF SPÉCIAL (MICRO-BNC)

### ■ Sources

L. fin. 2018 n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 22 ; BOI-BNC-DECLA-20, 1<sup>er</sup> juin 2018

**31** Le régime déclaratif spécial, également dénommé « régime micro-BNC », est un régime d'imposition simplifié permettant d'alléger les obligations des professionnels dont les revenus sont considérés comme modestes.

Il s'applique de plein droit aux revenus perçus au titre d'une année N par tous les professionnels dont l'activité, soumise ou non à la TVA a généré, soit en N-1 soit en N-2, un montant annuel de recettes H.T inférieur à 70 000 €.

Ce seuil de 70 000 € sera revalorisé au 1<sup>er</sup> janvier 2020 (puis tous les trois ans) (CGI, art. 102 ter, 1, 3<sup>ème</sup> alinéa).

Son application est totalement décorrélée de l'assujettissement ou non de l'activité du professionnel à la TVA.

Il en résulte que :

- le régime Micro-BNC s'applique désormais selon les mêmes modalités que le professionnel exerce une activité soumise à la TVA ou une activité exonérée (professionnels médicaux par exemple) ;
- le professionnel qui exerce une activité soumise à la TVA peut désormais perdre le bénéfice de la franchise en base de la TVA pour cause de dépassement des seuils spécifiques qui lui sont applicables (V. 1449) mais continuer à bénéficier du régime Micro-BNC ;
- l'option pour l'assujettissement à la TVA est possible sans perte du bénéfice du régime micro-BNC.

**Exemple** Le régime micro-BNC s'applique de plein droit pour la détermination du bénéfice imposable de 2018 des professionnels, assujettis ou non à la TVA, qui ont réalisé un montant de recettes inférieur à 70 000 €, soit en 2017, soit en 2016, peu importe le montant de recettes réalisé en 2018.

Toutefois, les professionnels peuvent opter pour le régime réel d'imposition s'ils le souhaitent (V. 36).

Par ailleurs, certains professionnels continuent à ne pas pouvoir bénéficier de ce régime au regard de la nature de leur activité et ce, quel que soit le montant des recettes annuelles des années N-1 et N-2) (V. 46).

Concernant les professionnels ayant débuté leur activité en cours d'année, ils bénéficient de plein droit de ce régime (sauf option pour le régime réel d'imposition) quel que soit le montant de recettes réalisées au titre de l'année de début d'activité et l'année suivante, et ce, pour, les activités soumises à la TVA, que le professionnel ait renoncé ou non au bénéfice de la franchise en base de la TVA.

Ce régime d'imposition permet :

- de bénéficier d'obligations comptables allégées ;
- de reporter directement le montant de leurs recettes sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 C PRO ;
- de bénéficier d'un abattement forfaitaire représentatif des frais professionnels de 34 % qui est automatiquement appliqué par l'administration fiscale lors du traitement des déclarations pour déterminer le montant de leur bénéfice imposable.

## B. – PRÉSENTATION DU RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE

### ■ Sources

BOI-BNC-DECLA-10, 12 sept. 2012

**32** Le régime de la **déclaration contrôlée** est le régime « réel d'imposition » en matière de BNC. Il implique la tenue d'un **livre-journal recettes/dépenses**, d'un **registre des immobilisations et des amortissements** et la souscription, chaque année, d'une **déclaration n° 2035**. Il s'applique :

- de **plein droit**, aux titulaires de BNC qui ne remplissent pas les conditions pour bénéficier du régime déclaratif spécial ou qui en sont exclus en raison de la nature de leur activité ou de leur mode d'exercice (V. **34**) ;
- **sur option** (V. **36**) aux titulaires de BNC qui remplissent les conditions d'application du régime déclaratif spécial.

## C. – POSSIBILITÉ D'ADHÉRER À UNE ARAPL

**33** Ces deux régimes d'imposition sont susceptibles de **bénéficier aux titulaires de BNC, adhérents d'une association agréée**.

Les critères permettant aux professionnels qui remplissent les conditions pour bénéficier du régime déclaratif spécial de déterminer s'ils ont, ou non, intérêt à opter pour le régime de la déclaration contrôlée sont étroitement liés aux données propres à leur activité et à leur situation personnelle. Seul un examen de chaque cas particulier permet de déterminer l'opportunité d'opter ou non pour le régime de la déclaration contrôlée.

Concernant une présentation schématique des avantages de chaque régime, V. **40**.

## II. Régime déclaratif spécial ou micro-BNC

### A. – PROFESSIONNELS CONCERNÉS ET OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

#### ■ Sources

CGL, art. 102 ter ; L. fin. 2018 n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 22 ; BOI-BNC-DECLA-20-10, 2 janv. 2019

#### 1° Professionnels concernés

#### ■ Sources

L. fin. 2018 n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 22 ; BOI-BNC-DECLA-20-10, 2 Janv. 2019

**34** Le régime déclaratif spécial, également dénommé « régime micro-BNC », s'applique aux professionnels qui, quel que soit le montant des recettes réalisées en N, ont réalisé en N-1 ou en N - 2 des recettes inférieures à 70 000 € HT.

Sur la nature des recettes à retenir et les modalités d'appréciation de ces seuils, (V. **50**).

**IMPORTANT** Les professionnels qui créent une activité en N sont, à défaut d'option pour le régime de la déclaration contrôlée, soumis de plein droit au régime déclaratif spécial au titre de l'année de création et de l'année suivante, et ce, quel que soit le montant de recettes réalisé au cours de ces deux premières années, (V. **54**).

A compter de la 3<sup>ème</sup> année, il convient de vérifier si la limite de 70 000 € n'a pas été franchie au titre des deux premières années. Pour cela, le montant de recettes réalisé au cours de l'année de création doit être ajusté prorata temporis en fonction du nombre de jours d'activité par rapport à 365.

**Exemple** Un professionnel lance une activité le 1<sup>er</sup> août N et encaisse des recettes HT de 50 000 € au cours des cinq mois d'activité de la première année N, puis de 85 000 € en N+1. Pour déterminer si le régime micro-BNC est applicable en N+2, il convient, d'ajuster les recettes de l'année N prorata temporis, soit  $50\,000 \times (365/153) = 119\,280$  € en base annuelle.

Ainsi, dans cette hypothèse, le professionnel sera imposé selon le régime de la déclaration contrôlée en N+2, dès lors que le seuil d'application du régime micro-BNC est dépassé en N (recettes de 119 280 € après ajustement prorata temporis) et en N+1 (chiffre d'affaires de 85 000 €).



Sont toutefois **exclus du régime déclaratif spécial**, dès la première année, les professionnels :

- relevant de **plein droit du régime de la déclaration contrôlée** (V. 44)
- **optant** pour ce régime d'imposition (V. 36) ;
- **exerçant en société** (à l'exception des associés de SCM) (V. 44) ;
- dont tout ou partie des **biens affectés à l'activité sont compris dans un patrimoine fiduciaire** en application d'une opération de fiducie définie à l'article 2011 du code civil ;
- **exerçant une activité occulte** (activité soumise à la TVA non déclarée au CFE et absence de souscription d'une déclaration fiscale dans les délais légaux) ;
- ayant perçu des **revenus d'activités illicites** (L. fin. rect. 2009, n° 2009-1674, 30 déc. 2009, art. 18).

## 2° Obligations déclaratives

### ■ Sources

BOI-BNC-DECLA-20-30, 12 sept. 2012 ; BOI-BNC-DECLA-20-40, 1<sup>er</sup> juin 2018

**35** Les professionnels qui remplissent les conditions pour bénéficier du régime déclaratif spécial :

- sont **dispensés du dépôt d'une déclaration n° 2035** ;
- doivent **reporter directement sur la déclaration d'ensemble de leurs revenus (n° 2042 C PRO)**, le montant de leurs recettes brutes ainsi que, le cas échéant, le montant des plus-values et moins-values réalisées ;

Le montant des recettes à déclarer n'inclut pas :

- les débours et, le cas échéant, les sommes qui ne font que transiter chez le professionnel sans donner lieu à un encaissement effectif (indemnités de séquestre consignées chez un avocat à l'occasion d'un litige par exemple) ;
  - les rétrocessions d'honoraires à des confrères sous réserve qu'elles aient été régulièrement déclarées et qu'elles n'aient pas un caractère abusif (rétrocession dissimulant une cession de clientèle) (BOI-BNC-DECLA-20-10, § 80, 2 janv. 2019) ;
  - les plus-values de cession d'éléments d'actif et de transfert de clientèle qui relèvent du régime de droit commun applicable aux plus-values professionnelles, et qui sont déclarées séparément sur la déclaration n° 2042 C PRO.
- **bénéficient, pour le calcul de leur bénéfice imposable, d'un abattement forfaitaire de 34 %** sur leurs recettes représentatif de frais professionnels qui est automatiquement calculé par l'administration fiscale et qui ne peut être inférieur à 305 € ;
  - relèvent du **régime de droit commun pour le calcul de leurs plus-values et moins-values professionnelles** (V. 565).

**IMPORTANT** Les professionnels libéraux relevant du régime déclaratif spécial :

- ne sont pas soumis à la majoration forfaitaire égale à 25 % de leur bénéfice même s'ils n'ont pas adhéré à une association agréée (V. 3438) ;
- mais ne peuvent pas bénéficier de la plupart des crédits et réductions d'impôt prévue par le CGI et notamment la réduction d'impôt pour frais d'adhésion à une association agréée et de tenue de comptabilité (V. 835) même s'ils adhèrent à une association agréée.

## B. – OPTION POUR LE RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE

### ■ Sources

CGI, art. 102 ter, 5 ; BOI-BNC-DECLA-10-10, § 120 à 160, 1<sup>er</sup> juin 2018

**36** Les professionnels placés de plein droit sous le régime déclaratif spécial au titre des revenus d'une année N ont la faculté d'opter pour le régime de la déclaration contrôlée **au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> mai** de l'année N+1.

**En pratique** Cette date correspond à la date-limite de dépôt des déclarations professionnelles (notamment la déclaration n° 2035) établies pour l'imposition des revenus de l'année N. Ainsi, à titre d'exemple, cette date est fixée **au 3 mai 2019 pour les déclarations des revenus de l'année 2018**.

On signale toutefois qu'en matière de BIC, la Cour administrative d'appel de Lyon a posé le principe selon lequel lorsqu'un contribuable a, à tort, déclaré dans la catégorie des revenus fonciers des revenus provenant de locations meublées et relevant donc des BIC, ce dernier **peut dans le délai de réclamation de l'article R. 196-1 du LPF** (année de l'événement motivant la réclamation + 2 ans) opter pour l'imposition desdits revenus selon un régime réel alors même que ce dernier devait relever en principe du régime micro-BIC (CAA Lyon, n° 15LY02884, 30 nov. 2017).

Cette solution, qui demandera à être confirmée par le Conseil d'État ou l'Administration, devrait s'appliquer mutatis mutandis aux activités relevant de plein droit du régime micro-BNC et déclarés à tort dans une autre catégorie.

**IMPORTANT** Sur les **délais d'adhésion à une association agréée et les avantages fiscaux liés au régime de la déclaration contrôlée**, (V. 3407).

## 1° Forme de l'option

### ■ Sources

BOI-BNC-DECLA-10-10, § 130, 1<sup>er</sup> juin 2018

**37** L'option pour la déclaration contrôlée n'est soumise à aucun formalisme particulier et résulte de la simple souscription de la déclaration de résultats n° 2035.

## 2° Portée de l'option

### ■ Sources

CGI, art. 102 ter, 5 ; L. n° 2016-1691, 9 déc. 2016, art. 124 ; BOI-BNC-DECLA-10-10, § 140 à 160, 1<sup>er</sup> juin 2018

**38** L'option est globale, c'est-à-dire qu'elle s'applique à l'ensemble des bénéfices non commerciaux réalisés par un même professionnel, à l'exception de ceux qui sont imposés selon les règles des traitements et salaires.

**Exemple** Un agent d'assurances peut opter pour le régime de la déclaration contrôlée qui s'appliquera uniquement à ses revenus accessoires (honoraires, vacances, produits financiers) s'il a opté pour l'imposition de ses commissions selon les règles prévues en matière de traitements et salaires.

Elle est valable pour une période d'une seule année tant que le contribuable reste de manière continue dans le champ d'application du régime déclaratif spécial (V. 34). Elle est reconductible tacitement par période d'une année.

**IMPORTANT** Pour les professionnels assujettis à la TVA, l'option pour le régime de la déclaration contrôlée n'entraîne pas pour autant la déchéance du régime de la franchise en base de TVA, dès lors que les conditions pour bénéficier de ce régime sont réunies.

L'option cesse de produire ses effets lorsque le contribuable sort du champ d'application du régime déclaratif spécial (V. 34). Le régime de la déclaration contrôlée est alors applicable, non plus sur option, mais de plein droit.

## 3° Renonciation à l'option

### ■ Sources

CGI, art. 102 ter, 5 ; L. n° 2016-1691, 9 déc. 2016, art. 124 ; BOI-BNC-DECLA-10-10, § 150, 1<sup>er</sup> juin 2018

**39** Le professionnel peut renoncer à l'option au terme de la période d'un an. Cette renonciation doit être formulée sur papier libre, auprès du service des impôts, avant le 1<sup>er</sup> février suivant la période de l'année pour laquelle l'option a été exercée ou reconduite tacitement. La renonciation à l'option prend effet dès le 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle elle a été exercée.

**IMPORTANT** Il résulte des dispositions ci-dessus, de façon curieuse, que le professionnel doit renoncer à la reconduction de l'option pour l'année suivante avant même de l'avoir exercée au titre de l'année précédente. Ainsi, un professionnel qui relève du régime déclaratif spécial en 2018 peut exercer une option pour le régime de la déclaration contrôlée en 2018 en souscrivant simplement sa déclaration n° 2035 dans le délai légal, soit avant le 3 mai 2019. Toutefois, s'il ne souhaite pas que cette option s'applique à nouveau automatiquement en 2019, il devra dénoncer cette option avant le 1<sup>er</sup> février 2019 (c'est à dire avant même d'avoir opté pour 2018 !).

## C. – POURQUOI OPTER POUR LE RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE ?

**40** Le choix du régime d'imposition n'est pas fiscalement neutre.

### 1° Risques du régime déclaratif spécial

**41** Les titulaires de BNC relevant du régime déclaratif spécial sont soumis à des obligations comptables et déclaratives simplifiées (V. 31) mais :

– ils prennent le risque, en se reposant sur l'abattement de 34 % représentatif des frais, de sous-évaluer leurs frais professionnels qui peuvent s'avérer supérieurs ;

- ils ne peuvent pas, d'une manière générale, bénéficier des différents dispositifs d'allègements d'impôt institués par le législateur (exonération des bénéfices réalisés dans certaines zones, réductions d'impôt, crédits d'impôt) ;
- en cas d'activité déficitaire, ce déficit n'est pas constatable et donc non imputable.

## 2° Avantages de la déclaration contrôlée

**42** Les titulaires de BNC relevant du régime de la déclaration contrôlée sont soumis à des obligations comptables et déclaratives plus strictes mais bénéficient d'avantages fiscaux supplémentaires notamment lorsque :

- l'activité nécessite la réalisation d'investissements importants : possibilité de déduire l'amortissement de certaines immobilisations (V. 432), déduction des dépenses pour leur montant réel, etc. ;
- l'importance des frais d'installation risque de générer des déficits : possibilité d'imputation sur le revenu global ;

En effet, lorsque le résultat d'une activité exercée à titre professionnel est négatif, le déficit est reporté sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C PRO et s'impute sur le revenu global. Si ce dernier n'est pas suffisant pour que le déficit puisse y être intégralement imputé, le solde du déficit sera reporté sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la 6<sup>e</sup> année inclusivement (BOI-BNC-BASE-60, § 220, 12 sept. 2012). Les déficits provenant d'activités non professionnelles imposables dans la catégorie des BNC ne sont imputables ni sur les bénéfices non commerciaux provenant d'une activité professionnelle, ni sur le revenu global. Ces déficits sont seulement imputables sur des bénéfices tirés d'activités semblables réalisés au cours de la même année ou au cours des 6 années suivantes (BOI-BNC-BASE-60, § 210, 12 sept. 2012).

- ils remplissent les conditions pour bénéficier de certains avantages fiscaux réservés au régime de la déclaration contrôlée, à savoir :

- les crédits et réductions d'impôt (crédit d'impôt compétitivité emploi, crédit d'impôt formation, crédit d'impôt famille, crédit d'impôt apprentissage, réduction d'impôt mécénat, etc.) (V. 834),
- les déductions réservées aux médecins conventionnés du secteur 1 (les médecins du secteur I relevant du régime déclaratif spécial ne peuvent pas bénéficier de ces déductions) (V. 946),
- l'abattement de 50 % en faveur des jeunes artistes (V. 1070) ;

- l'activité est exercée dans une zone de revitalisation rurale (ZRR) : seuls les professionnels relevant du régime de la déclaration contrôlée peuvent bénéficier de l'exonération d'impôt sur les bénéfices (V. 1132).

En outre, sous réserve d'adhérer à une association agréée, les professionnels :

- ne supportent pas la majoration de 25 % de leur bénéfice (V. 3439) ;
- sont susceptibles de bénéficier d'une réduction d'impôt, plafonnée à 915 €, au titre des 2/3 des frais d'adhésion et de tenue de comptabilité (V. 835) : le coût de l'adhésion à l'ARAPL est donc réduit.

**IMPORTANT** Compte tenu de la complexité des paramètres à évaluer, le choix du régime d'imposition le plus avantageux en matière de BNC et de TVA nécessite à notre avis le recours à un professionnel (expert-comptable, avocat). Pour consulter le tableau comparatif des deux régimes d'imposition, (V. 48).

## D. – INTÉRÊT DU RÉGIME DÉCLARATIF SPÉCIAL

**43** Outre des obligations très simplifiées, les professionnels relevant du régime déclaratif spécial soumis au régime micro-social simplifié (CSS, art. L. 133-6-8 ; L. n° 2014-626, 18 juin 2014, art. 24) peuvent, sous certaines conditions, opter pour un versement libératoire mensuel ou trimestriel de l'impôt sur le revenu (régime des auto-entrepreneurs) (V. 65).

## III. Régime de la déclaration contrôlée

### A. – PROFESSIONNELS CONCERNÉS

#### 📖 Sources

CGI, art. 96 à 100, 100 bis ; BOI-BNC-DECLA-10-10, § 1 et s., 1<sup>er</sup> juin 2018

**44** La déclaration contrôlée est le régime réel d'imposition des titulaires de bénéfices non commerciaux. Il consiste à déterminer le montant exact du bénéfice non commercial à partir des recettes et des dépenses réelles et concerne deux catégories de professionnels.

## 1° Professionnels dont le montant de recettes annuelles de N-1 et N-2 sont supérieurs au seuil légal

### ■ Sources

BOI-BNC-DECLA-10-10, § 1, 1<sup>er</sup> juin 2018

**45** Le régime de la déclaration contrôlée s'applique :

- de plein droit aux titulaires de BNC qui ne remplissent pas les conditions de recettes pour bénéficier du régime déclaratif spécial (V. 34) ;
- ou, sur option de ces mêmes titulaires de BNC (V. 36) lorsqu'ils en remplissent les conditions.

## 2° Professionnels obligatoirement soumis au régime de la déclaration contrôlée, quel que soit le montant de leurs recettes

### ■ Sources

BOI-BNC-DECLA-10-10, § 10 à 80, 1<sup>er</sup> juin 2018

**46** Indépendamment du montant des recettes réalisées, le régime de la déclaration contrôlée s'applique obligatoirement :

- aux **officiers publics et ministériels** en ce qui concerne les bénéfices provenant de leur charge ou de leur office (exploité individuellement ou au sein d'une société civile professionnelle) ;  
Les revenus non commerciaux qu'ils peuvent retirer de leurs activités connexes accessoires ou d'une autre source peuvent bénéficier du régime déclaratif spécial (V. 58 ; CGI, art. 100).
- aux **associés de sociétés de personnes** (SCP notamment) visées aux articles 8 et 8 ter du CGI ou de **SISA** qui n'ont pas opté pour l'IS ;  
S'agissant des règles applicables en cas d'exercice d'une activité individuelle en dehors de la société et de l'exception prévue en faveur des associés de SCM, V. 57.  
Pour les constituants d'une fiducie le régime de la déclaration contrôlée s'applique également de manière obligatoire.  
Enfin, **les EURL dont l'associé est une personne physique dirigeante**, bien que visées par l'article 8 du CGI, **peuvent bénéficier du régime déclaratif spécial**.
- aux professionnels dont les bénéfices proviennent de la **production littéraire, scientifique, artistique ou de la pratique d'un sport** et qui optent pour l'imposition selon un revenu moyen (V. 1065) ;
- aux professionnels qui, réalisant des recettes non commerciales et des recettes commerciales imposées distinctement, optent pour un régime réel d'imposition de leur bénéfice commercial (CGI, art. 96 B) ;
- aux professionnels dont tout ou partie des biens affectés à son activité sont compris dans un patrimoine fiduciaire : cette exclusion visant le contribuable lui-même, si ce dernier exerce par ailleurs une activité non commerciale dont les biens ne sont pas compris dans le patrimoine fiduciaire, il demeure exclu du régime micro-BNC au titre des revenus procurés par cette autre activité ;
- aux professionnels qui exerceraient une activité occulte.

## B. – OBLIGATIONS COMPTABLES ET DÉCLARATIVES DU RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE

### ■ Sources

BOI-BNC-DECLA-10-20, § 1 et s., 12 sept. 2012 ; BOI-BNC-DECLA-10-30, § 1 et s., 7 juin. 2017

**47** Les titulaires de BNC soumis au régime de la déclaration contrôlée doivent :

- tenir un **livre journal des recettes et des dépenses** et un **registre des immobilisations** ;  
On rappelle que Pour les professions soumises au secret professionnel, il est admis que le livre-journal comporte, au lieu et place de l'identité des clients, soit une référence à un document annexe permettant de retrouver l'identité du client, à la condition que l'Administration ait accès à ce document, soit le nom du client, dans la mesure où son identité complète (nom, prénom usuel et adresse) figure dans un fichier couvert par le secret professionnel (BOI-BNC-DECLA-20-30, § 60, 12 sept. 2012).
- faire apparaître distinctement les **opérations imposables à la TVA sur le livre-journal**, lorsqu'ils sont redevables de cette taxe ;
- **établir et télétransmettre une déclaration n° 2035** au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> mai de chaque année au titre des revenus perçus l'année précédente, c'est-à-dire, par exemple, au plus tard le **3 mai 2019** s'agissant de l'imposition des revenus de 2018.  
Ces obligations comptables et déclaratives, plus strictes que celles imposées par le régime déclaratif spécial (V. 35), trouvent une contrepartie dans de nombreux avantages (V. 42).

## IV. Tableaux récapitulatifs

**48** Le tableau figurant ci-dessous récapitule les obligations et les droits des professionnels selon qu'ils relèvent du régime de la déclaration contrôlée ou du régime déclaratif spécial.

### Comparaison du régime de la déclaration contrôlée et du régime déclaratif spécial

Régime de la déclaration contrôlée	Régime déclaratif spécial (micro-BNC)
<b>Obligations comptables</b>	
Tenue d'un livre journal des recettes et des dépenses et d'un registre des immobilisations. Les professionnels soumis à la TVA doivent faire apparaître distinctement les opérations imposables à la TVA sur le livre journal.	Tenue d'un document journalier donnant le détail des recettes professionnelles. L'absence de comptabilité peut constituer un inconvénient majeur pour le professionnel : à titre personnel, dès lors qu'il ne peut plus mesurer l'évolution de la rentabilité de son activité en l'absence d'outil de gestion ; mais aussi à l'égard des tiers (banques, éventuels repreneurs en cas de cession du cabinet) dès lors qu'en l'absence de comptabilité, la crédibilité de sa situation financière réelle pourra être remise en cause.
Possibilité de bénéficier de la franchise en base de TVA.	Possibilité de bénéficier de la franchise en base de TVA.
<b>Détermination du résultat</b>	
Prise en compte des recettes réelles.	Prise en compte des recettes réelles.
Déduction des dépenses réelles (V. 131). Possibilité d'évaluation forfaitaire de certains frais (V. notamment, 339).	Déduction d'un abattement de 34 % qui ne peut être inférieur à 305 €. En cas de dépassement du seuil de 70 000 € l'abattement s'applique sur la totalité des recettes.
Possibilité d'amortir certains éléments d'actif (local, matériel, voiture, etc.) (V. 486).	Pas d'amortissement possible – mais prise en compte des amortissements théoriques pour le calcul des plus-values.
Abattement et déductions réservés à certaines professions : médecins conventionnés du secteur 1 (V. 945) ; jeunes artistes (V. 1070).	Pas d'abattement ni de déduction.
Exonération d'impôt sur les bénéfices en cas d'implantation dans une zone de revitalisation rurale (ZRR) (V. 1184).	Pas d'exonération (y compris pour les années suivantes dès lors que le régime micro-BNC a été appliqué l'année de l'installation).
Non application de la majoration de 25 % en cas d'adhésion à une association agréée (V. 3438).	Non application de la majoration de 25 %.
Possibilité d'imputer les déficits professionnels sur le revenu global (V. 42).	Les déficits ne peuvent pas être constatés.
<b>Réductions et crédits d'impôt</b>	
En cas d'adhésion à une association agréée et d'option pour le régime de la déclaration contrôlée par le titulaire de BNC relevant du régime déclaratif spécial, réduction d'impôt plafonné à 915 € au titre des 2/3 des frais d'adhésion et de tenue de comptabilité (V. 835).	Pas de réduction d'impôt.
Possibilité de bénéficier des crédits et réductions d'impôt professionnels (crédit d'impôt formation, crédit d'impôt famille, crédit d'impôt apprentissage, réduction d'impôt mécénat, etc.) (V. 833).	Pas de crédits d'impôt ni de réductions d'impôt.
<b>TVA</b>	
Récupération de la TVA sur les acquisitions de biens et services et immobilisations réalisées par des titulaires de BNC redevables de cette taxe (V. 1337) sauf si le professionnel bénéficie de la franchise en base.	Récupération de la TVA sur les acquisitions de biens et services et immobilisations réalisées par des titulaires de BNC redevables de cette taxe (V. 1337) si le professionnel renonce au bénéfice de la franchise en base ou ne peut plus en bénéficier en raison d'un dépassement des seuils.

Obligations déclaratives	
Établissement et télétransmission d'une déclaration n° 2035.	Report des recettes sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 C PRO. Obligation pour les professionnels relevant du régime déclaratif spécial, qui ont également opté pour le régime « auto-entrepreneur », de souscrire une déclaration mensuelle ou trimestrielle de recettes (y compris lorsque le montant des recettes est nul) (CSS, art. L 133-6-8-1)
L'association agréée veille au respect des obligations comptables et déclaratives des adhérents (V. 3407).	Application de la procédure d'évaluation d'office en cas de non-respect des obligations déclaratives.

## V. Seuil de recettes déterminant le régime d'imposition

### A. – SEUIL D'APPLICATION DU RÉGIME DÉCLARATIF SPÉCIAL OU DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE

#### ■ Sources

CGI, art. 102 ter, 1 ; L. fin. 2018 n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 22

**49** Le seuil de basculement d'un régime à l'autre est fixé à **70 000 € HT**.

Pour l'appréciation de ce seuil, on prend en considération les recettes de l'année précédente (N-1) et celles de l'antépénultième année (N-2) (V. 31).

**IMPORTANT** Le montant de recettes réalisé lors de la période d'imposition concernée (année N) est sans incidence.

**En pratique** Ce seuil fait l'objet d'une revalorisation triennale. La première de ces revalorisations aura donc lieu en 2020. Ainsi, à cette date, afin de déterminer si le régime micro-BNC s'appliquera au titre de l'année 2020, il conviendra d'apprécier le montant des recettes des années de référence, soit l'année 2019 et le cas échéant l'année 2018, par rapport aux nouveaux seuils qui seront fixés pour 2020 (BOI-BNC-DECLA-20-10, § 110, 2 janv. 2019).

### B. – RECETTES À RETENIR POUR L'APPRÉCIATION DES SEUILS

#### ■ Sources

CGI, art. 102 ter ; BOI-BNC-DECLA-20-10, § 50 à 300, 2 janv. 2019

**50** Les recettes à retenir s'entendent, dans tous les cas, des sommes **effectivement encaissées au cours de l'année d'imposition** ou dont le professionnel a eu la libre disposition dans le cadre de son activité, sans qu'il soit tenu compte de l'année au cours de laquelle les opérations ont été réalisées ni du mode de perception des recettes.

**IMPORTANT** Il convient également de retenir les sommes effectivement encaissées :

- en cas d'option pour la détermination du résultat en fonction des créances acquises et des dépenses engagées (V. 20) ;
- en cas de cessation d'activité ou de décès (V. 3454).

## 1° Nature des recettes à retenir

#### ■ Sources

BOI-BNC-DECLA-20-10, § 40 à 70, 2 janv. 2019

**51** Les recettes concernées sont celles constituées par **l'ensemble des honoraires perçus dans le cadre de l'exercice de la profession et des sommes reçues en contrepartie des services rendus aux clients**, y compris :

- les **provisions et avances sur prestations futures** effectivement encaissées ;
- les **prestations réglées en nature** sous forme de dons et cadeaux qui constituent la rémunération de services rendus ;
- les **honoraires rétrocédés** par des confrères ;
- les **recettes accessoires** ayant un lien avec l'exercice de la profession, et notamment :
  - les remboursements de frais reçus de la clientèle,

- les **produits financiers**, c'est-à-dire les intérêts de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants se rattachant à l'exercice de la profession,
  - les **indemnités diverses** perçues dans le cadre de l'exercice de la profession (indemnités d'assurances, remboursement, etc.),
  - les **prix et récompenses**, sous réserve de l'exonération prévue en faveur de certains prix littéraires, scientifiques ou artistiques (V. **116**).
- les **recettes non commerciales réalisées en tant qu'associé d'une société de personnes** et, dans certains cas, les revenus d'activité individuelle non commerciale exercée parallèlement.

## 2° Prise en compte des recettes HT

### 📖 Sources

BOI-BNC-DECLA-20-10, § 80, 2 janv. 2019

**52** Les recettes sont toujours retenues pour leur montant **hors taxes (HT)**.

Pour les professionnels soumis au régime déclaratif spécial, soumis à la franchise en base de TVA, les recettes à prendre en compte correspondent donc au montant total des recettes encaissées puisqu'ils ne facturent pas de TVA.

## C. – RECETTES À EXCLURE POUR L'APPRÉCIATION DES SEUILS

### 📖 Sources

CGI, art. 102 ter ; BOI-BNC-DECLA-20-10, § 80, 2 janv. 2019

**53** Ne doivent, en revanche, pas être pris en compte pour l'appréciation du seuil légal de recettes :

- les **débours** (sommes payées par le professionnel pour le compte de son client) (V. **124**) ;

Le critère de débours est constitué par le fait qu'en cas de non-paiement des sommes en cause, c'est le client qui est poursuivi et non le professionnel.

- le cas échéant, les **sommes qui ne font que transiter** chez le professionnel sans donner lieu à un encaissement effectif (indemnités de séquestre consignées chez un avocat à l'occasion d'un litige, par exemple) (V. **77**) ;

- les **rétrocessions d'honoraires** à des confrères (V. **125**) ;

Constituent des rétrocessions d'honoraires les sommes reversées par un professionnel, de sa propre initiative et dans le cadre de la mission qui lui est confiée par son client, soit à un confrère, soit à une autre personne exerçant une profession libérale complémentaire à la sienne. Toutefois les rétrocessions qui apparaissent abusives et dont l'objet est de faire échec à l'application du régime de la déclaration contrôlée (rétrocession constituant la contrepartie d'une cession de clientèle) sont prises en compte pour l'appréciation du seuil légal de recettes.

**IMPORTANT** Les sommes versées par un assistant-collaborateur à un professionnel libéral en contrepartie de la mise à disposition du matériel et d'une partie de la clientèle ne doivent pas, pour l'appréciation du régime d'imposition, être déduites des recettes. Ces sommes s'analysent, en matière d'impôt sur le revenu, comme un loyer des éléments mis à sa disposition et non comme une rétrocession d'honoraires (V. **127**).

- les **commissions ou ristournes accordées par le contribuable à ses clients** ;
- les **recettes exceptionnelles** réalisées en cas de cession d'éléments d'actif ou de transfert de clientèle (plus-values professionnelles).

## D. – CAS PARTICULIERS

### 📖 Sources

CGI, art. 102 ter

## 1° Début ou cessation d'activité en cours d'année

### 📖 Sources

BOI-BNC-DECLA-20-10, § 132 à 136, 2 janv. 2019

**54** Le régime Micro-BNC s'applique de plein droit à l'année de la création de l'activité (N) et à l'année suivante (N+1). Il n'y a donc pas lieu, pour déterminer le régime d'imposition de l'année de création et de celle qui suit, d'ajuster la limite prorata temporis pour déterminer si le seuil est ou non franchi.

**IMPORTANT** En revanche, dès lors que le régime de la franchise en base de la TVA est désormais décorrélé de celui du régime Micro-BNC, les professionnels assujettis à la TVA et bénéficiant de cette franchise en base doivent continuer à ajuster prorata temporis les recettes de l'année de création pour déterminer s'ils peuvent, ou non, continuer à bénéficier de cette franchise (V. 1449).

**Exemple** Un professionnel qui a créé son activité le 1<sup>er</sup> octobre 2018 a réalisé un chiffre de recettes de 18 000 € HT. Ajustement de la limite prorata temporis : 70 000 € x 92/365 jours = 17 644 €.

Bien que le chiffre de recettes (18 000 €) soit supérieur à la limite ajustée de 70 000 € (soit 17 644 €), il bénéficie tout de même de plein droit, du régime déclaratif spécial pour l'imposition des revenus perçus en 2018.

Il en sera de même l'année suivante quel que soit le montant de recettes qui sera réalisé.

En revanche, pour la **seconde année suivant celle de la création (N+2)** :

- si le montant de recettes réalisé l'année de création (année N) est ≤ à la limite proratisée de 70 000 € H.T, le régime Micro-BNC sera maintenu en N+2 quel que soit le montant de recettes réalisés lors de l'année suivant celle de la création (devenue N+1) ;
- si le montant de recettes réalisé l'année de création (année N) est > à la limite proratisée de 70 000 € H.T, le régime Micro-BNC ne sera maintenu que, si et seulement si, le montant de recettes réalisés lors de l'année suivant celle de la création (année N+1) est ≤ à 70 000 € H.T..

**Exemple** Ainsi, si l'on reprend les hypothèses du professionnel visé dans l'exemple précédant, comme on l'a précisé, le chiffre de recettes de l'année de création de son activité (2018) est de 18 000 € c'est à dire un montant supérieur à la limite ajustée de 70 000 € (soit 17 644 €). Dès lors :

- si le montant de recettes de l'année 2019 est ≤ à 70 000 € le régime Micro-BNC sera maintenu en 2020 bien que le montant de recettes de l'année de création (2018) soit au-dessus de la limite ;
- si le montant de recettes de l'année 2019 est > à 70 000 € H.T, tant le montant de recettes réalisé en 2018 (année de création) qu'en 2019 (année suivante) sont supérieurs à la limite autorisée : Le régime de la déclaration contrôlée s'appliquera donc obligatoirement en 2020.

Concernant l'année de cessation d'activité, dès lors que le régime applicable dépend désormais du montant de recettes réalisées en N-1 et/ou N-2, il n'y a pas lieu, selon nous, d'appliquer la règle de l'ajustement prorata temporis.

L'Administration précise toutefois de façon générale et sans autre précision qu'un tel ajustement doit être effectué en cas de cessation d'activité.

**Exemple** Un professionnel qui a cessé son activité le 1<sup>er</sup> octobre 2018 a réalisé un chiffre de recettes de 18 000 € HT.

Il a réalisé en 2017 un montant de recettes inférieur au seuil de 70 000 € H.T.

Ajustement de la limite prorata temporis des recettes 2018 : 70 000 € x 92/365 jours = 17 644 €.

Le montant de recettes (18 000 €) est bien supérieur à la limite ajustée de 17 644 €. Toutefois le régime d'imposition applicable en 2018 dépend des recettes réalisées en 2017 et en 2016. Au cas d'espèce, le montant des recettes de 2017 étant inférieur au seuil de 70 000 € H.T, le régime déclaratif spécial s'applique en 2018 malgré le dépassement du seuil ajusté prorata temporis en 2018. Le calcul de cet ajustement prorata temporis est donc bien inutile.

## 2° Activités saisonnières ou intermittentes

### ■ Sources

BOI-BNC-DECLA-20-10, § 138, 2 janv. 2019

**55** L'Administration admet que les seuils légaux de recettes ne soient pas ajustés au prorata de la durée d'activité pour les activités non commerciales intermittentes ou saisonnières (cas des moniteurs sportifs, par exemple).

En revanche, ces seuils doivent être ajustés au prorata de la durée d'activité au cours de l'année considérée si au moins deux activités intermittentes sont exercées au cours de la même année.

## 3° Exercice de plusieurs activités au sein d'un même foyer fiscal

### ■ Sources

BOI-BNC-DECLA-20-10, § 305, 2 janv. 2019

**56** Lorsque dans un même foyer fiscal, plusieurs de ses membres exercent chacun une activité non commerciale, les seuils légaux de recettes s'apprécie distinctement au regard de chaque membre si l'activité est exercée de manière autonome, notamment lorsque chacun d'eux exploite une clientèle distincte et reste maître de son entreprise.

En revanche, selon nous, s'il existe une société de fait entre époux, c'est à dire lorsque les deux conjoints participent à la direction et au contrôle de l'activité professionnelle, ainsi qu'à ses bénéfices et à ses pertes, le seuil légal de recettes doit alors être apprécié en fonction des recettes globales de la société de fait entre époux.



## 4° Exercice d'une activité individuelle et d'une activité en société

### ■ Sources

BOI-BNC-DECLA-20-10, § 205, 2 janv. 2019

**57** Lorsqu'un professionnel exerce à titre individuel et dans le cadre d'une société de personnes en qualité d'associé, le régime d'imposition qui lui est applicable pour l'activité exercée à titre individuel est déterminé en tenant compte à la fois des recettes réalisées à titre personnel et de celles qui lui reviennent en proportion de ses droits dans la société.

Deux situations doivent être envisagées :

– si les recettes totales des deux activités sont supérieures au seuil légal de recettes perçues au titre des deux années précédentes, l'activité exercée à titre individuel relève du régime de la déclaration contrôlée, même si les recettes des deux années précédentes tirées de cette activité n'excèdent pas ce seuil ;

Ainsi, un médecin associé d'une société civile professionnelle imposé sous le régime de la déclaration contrôlée, à raison de ses parts dans la société, n'est pas autorisé à déclarer, de façon séparée, sous le régime déclaratif spécial, les sommes perçues pour une activité accessoire de recherche et d'animation de séminaires dès lors que le montant total des recettes de chacune des deux années précédentes est respectivement supérieur au seuil légal de recettes.

– si les recettes totales de chacune des deux années précédentes des deux activités sont inférieures ou égales au seuil légal de recettes, seule l'activité exercée à titre individuel peut bénéficier du régime déclaratif spécial.

Mode d'exercice des activités		Recettes à retenir pour l'application des limites	Régime d'imposition applicables	
			Recettes de N-1 ou/et de N-2 ≤ seuil légal	Recettes de N-1 et de N-2 > seuil légal
Exercice individuel et en société	Activité exercée en société	Cumul des recettes de N-1 Et Cumul des recettes de N-2	Déclaration contrôlée	Déclaration contrôlée
	Activité individuelle		Régime déclaratif spécial pour les seules recettes issues de l'activité individuelle	Déclaration contrôlée

**IMPORTANT** Le régime déclaratif spécial ne s'applique pas aux associés de sociétés de personnes. Toutefois, les associés de SCM peuvent bénéficier de ce régime. Les recettes à retenir pour apprécier les seuils légaux ne doivent pas tenir compte de la quote-part de recettes de la SCM revenant à chaque associé dès lors que cette société met exclusivement à la disposition de ses associés les moyens nécessaires à l'exercice de leur profession conformément à son objet (BOI-BNC-SECT-70-20, § 280 à 300, 7 juin 2017).

## 5° Exercice de plusieurs activités non commerciales

### ■ Sources

BOI-BNC-DECLA-20-10, § 170 à 190, 2 janv. 2019

**58** Lorsqu'un même professionnel exerce plusieurs activités non commerciales, les recettes des différentes activités (qu'il s'agisse de BNC professionnels ou non professionnels) doivent être totalisées pour apprécier le seuil légal de recettes.

Les droits d'auteur soumis à l'impôt sur le revenu selon les règles prévues en matière de traitements et salaires ne sont pas pris en compte pour l'appréciation des seuils de recettes. Seuls doivent être pris en compte les droits pour lesquels le professionnel opte pour l'imposition selon les règles applicables en matière de BNC (V. **1057**).

Deux situations doivent être envisagées :

– si les recettes totales de chacune des deux années précédentes sont supérieures au seuil légal, le professionnel relève du régime de la déclaration contrôlée même si les recettes provenant de l'une de ces activités sont inférieures à ce seuil ;

– si les recettes totales de chacune des deux années précédentes sont inférieures ou égales au seuil légal, le régime déclaratif spécial est applicable à l'ensemble des activités non commerciales.

**IMPORTANT** Pour les officiers publics et ministériels qui réalisent des revenus d'activités connexes, accessoires ou d'une autre source, l'appréciation des seuils de recettes pour la détermination du régime d'imposition applicable à ces revenus s'effectue en faisant abstraction des recettes provenant de leur charge ou de leur office, lesquelles sont obligatoirement imposées selon le régime de la déclaration contrôlée.

## Différentes solutions applicables en cas de pluralité d'activités BNC

Mode d'exercice des activités	Recettes à retenir pour l'application des limites	Régime d'imposition applicables	
		Recettes de N-1 ou/et de N-2 ≤ seuil légal	Recettes de N-1 et de N-2 > seuil légal
Pluralité d'activités BNC exercées par une même personne	Cumul des recettes de N-1 Et Cumul des recettes de N-2 (sauf officiers publics et ministériels)	Régime déclaratif spécial	Déclaration contrôlée

## 6° Recettes commerciales ou agricoles dans un cabinet distinct

## Sources

BOI-BNC-DECLA-20-10, § 290 à 300, 2 janv. 2019

**59** Dans cette situation, le montant des recettes est apprécié distinctement par rapport à chacune des activités. Chaque activité est imposée dans sa propre catégorie de revenus, selon le régime correspondant au montant des recettes réalisées.

## 7° Recettes commerciales ou agricoles accessoires au sein d'un même cabinet

## Sources

BOI-BNC-DECLA-20-10, § 210 à 260, 2 janv. 2019

**60** Lorsque rattachement des recettes accessoires (commerciales et/ou agricoles) aux revenus non commerciaux est obligatoire en vertu des dispositions de l'article 155 du CGI, le régime de la déclaration contrôlée est applicable si la somme des recettes des deux activités et de chacune des deux années précédentes excède le seuil légal.

Dans le cas contraire, bien évidemment, le bénéfice est déterminé selon le régime déclaratif spécial sauf option pour le régime de la déclaration contrôlée.

Lorsque les dispositions de l'article 155 du CGI ne sont pas applicables, les bénéfices afférents à chacune des activités commerciales ou agricoles et non commerciales doivent être soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie qui leur est propre.

Sur les conditions d'application de l'article 155 précité (V. 94).

## VI. Incidences des variations du montant des recettes

## A. – DÉPASSEMENT DU SEUIL LÉGAL DE RECETTES AU COURS D'UNE SEULE ANNÉE

## Sources

CGI, art. 102 ter ; BOI-BNC-DECLA-20-10, § 100, 2 janv. 2019

**61** Comme on l'a déjà précisé, les professionnels bénéficie désormais du régime déclaratif spécial (micro-BNC) au titre d'une année N, lorsque le montant des recettes réalisé en N-1 ou celui réalisé en N-2 est inférieur ou égal à 70 000 € HT.

**En pratique** Il en résulte que désormais le dépassement du seuil légal de recettes au cours d'une seule année est sans incidence sur le régime d'imposition du professionnel de l'année qui suit ce franchissement.

Ainsi, le régime micro-BNC s'applique de plein droit au titre des revenus perçus au cours d'une année civile N à condition :  
– que les recettes de l'année N-1 n'aient pas excédé le seuil applicable ;  
– ou, en cas de dépassement en N-1, à condition que les recettes de l'année N-2 n'aient pas excédé le seuil applicable. L'abattement représentatif de frais (34 %) est applicable à la totalité des recettes y compris la fraction excédant le seuil, dans la mesure où le régime micro-BNC demeure applicable (BOI-BNC-DECLA-20-10, § 130, 2 janv. 2019).

**IMPORTANT** En revanche, les professionnels dont l'activité est soumise à TVA doivent continuer à suivre chaque mois l'évolution de leurs recettes s'ils bénéficient du régime de la franchise en base de TVA dès lors que les limites de cette dernière n'ont pas été modifiées. Le professionnel peut donc désormais voir simultanément son régime d'imposition maintenu en matière de bénéfices et devoir soumettre son activité à la TVA (V. 1449).

## B. – DÉPASSEMENT DU SEUIL LÉGAL DE RECETTES AU COURS DE DEUX ANNÉES CONSÉCUTIVES

### Sources

CGI, art. 102 ter ; BOI-BNC-DECLA-20-10, § 100, 2 janv. 2019

**62** Le dépassement du seuil légal de 70 000 € pendant deux périodes d'imposition consécutives entraîne le passage du professionnel sous le régime de la déclaration contrôlée pour l'année qui suit ces deux périodes d'imposition et ce quel que soit le montant de recettes réalisé au cours de cette année.

**Exemple** Un professionnel réalise en 2017 et 2018 des recettes d'un montant de 84 000 € H.T. Il sera soumis pour l'année 2019 au régime de la déclaration contrôlée même si le montant des recettes de l'année 2019 redevient inférieur à 70 000 € HT.

## C. – PASSAGE SOUS LE SEUIL LÉGAL DE RECETTES

### Sources

BOI-BNC-DECLA-20-10, § 120, 2 janv. 2019

**63** Le régime déclaratif spécial est applicable de plein droit l'année suivant celle où le montant des recettes redevient inférieur ou égal au seuil légal.

**Exemple** Un professionnel a encaissé des recettes de 80 000 € en 2016 et de 83 000 € en 2017. Le seuil de 70 000 € ayant été dépassé au cours de deux années consécutives, le régime de la déclaration contrôlée s'applique aux revenus de 2018 (quel que soit le montant des recettes encaissées au cours de cette année). Toutefois, en 2018, le montant des recettes est désormais de 60 000 € HT. Le régime micro-BNC s'appliquera donc à nouveau en 2019 (sauf option pour le régime de la déclaration contrôlée).

## D. – TABLEAUX DE SYNTHÈSE DES INCIDENCES DES VARIATIONS DE RECETTES SUR LES RÉGIMES D'IMPOSITION APPLICABLES EN 2019

**64** Il résulte de la récente revalorisation des seuils opérée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017 et des différentes règles rappelées ci-dessus le tableau suivant :

Recettes			Régime d'imposition en 2019
2017	2018	2019	
R ≤ 70 000 € HT	R ≤ 70 000 € HT	Quel que soit le montant	Micro BNC de plein droit
R > 70 000 € HT	R ≤ 70 000 € HT		Micro BNC de plein droit
R ≤ 70 000 € HT	R > 70 000 € HT		Micro BNC de plein droit
R > 70 000 € HT	R > 70 000 € HT		Déclaration contrôlée

**IMPORTANT** On rappelle encore que le régime micro BNC est déconnecté du régime de franchise en base de TVA. Le bénéfice de la franchise en base de TVA n'est pas une condition d'application du régime micro BNC pour les professionnels assujettis à la TVA. Dès lors, le dépassement des limites du régime de franchise en base de TVA ou l'option pour un régime réel d'imposition en TVA n'entraînent plus la déchéance du régime micro BNC.

## VII. Régime de l'auto-entrepreneur

### A. – DÉFINITION DU STATUT DE L'AUTO-ENTREPRENEUR

#### ■ Sources

L. n° 2008-776, 4 août 2008, art. 1 ; L. n° 2009-179, 17 févr. 2009, art. 34 ; L. n° 2009-1646, 24 déc. 2009, art. 71 ; CGI, art. 151-0 ; CSS, art. L. 133-6-8 ; BOI-BIC-DECLA-10-40, 1<sup>er</sup> juin 2018

#### 1° Principales caractéristiques du régime de l'auto-entrepreneur

**65 Régime fiscal et social simplifié** – Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, les professionnels relevant du régime déclaratif spécial sont soumis de plein droit au **versement libératoire mensuel ou trimestriel de leurs charges sociales** (régime micro-social simplifié) calculé en pourcentage (**22 %**) des recettes réalisées au titre du mois ou du trimestre.

Du 1<sup>er</sup> janvier 2009 au 31 décembre 2015, le régime du micro-social ne s'appliquait que sur option des professionnels relevant du régime déclaratif spécial.

Les professionnels sous ce dispositif peuvent opter, sous condition de revenus, pour le **versement libératoire de l'impôt sur le revenu afférent à leur activité professionnelle** (régime micro-fiscal simplifié) également calculé en pourcentage (**2.2 %**) des recettes réalisées au titre du mois ou du trimestre.

Ce dispositif de paiement libératoire des charges sociales et fiscales constitue le socle du **statut de l'auto-entrepreneur**.

Les professionnels relevant de ce statut sont également soumis :

- à une contribution à la formation professionnelle (0.10 % pour les professions non réglementées / 0.20 % pour les professions réglementées) ;
- et, à compter de la 2<sup>ème</sup> année d'activité, à la CFE (à compter de 2019, une exonération de CFE minimum s'applique aux professionnels dont le montant de recettes annuelles est inférieur à 5 000 €).

**66 Obligations comptables** – Sur le plan comptable, les professionnels relevant du régime de l'auto-entrepreneur sont astreints :

- à la **teneur, au jour le jour, d'un livre mentionnant chronologiquement le montant et l'origine des recettes encaissées** à titre professionnel, en distinguant les règlements en espèces des autres règlements ;
- à la **conservation des pièces justificatives** (factures, notes, etc.) ;
- à la tenue d'un **registre récapitulatif par année le détail des achats** avec le mode de règlement et les références des pièces pour les professionnels exerçant également une activité de vente de produits ;
- pour les activités assujetties à TVA, les professionnels doivent établir des factures avec la mention « **TVA non applicable, article 293 B du CGI** » tant qu'ils bénéficient de la franchise en base de la TVA et soumettre leurs prestations à la TVA en cas de franchissement des seuils de cette franchise (V. **1449**).

L'auto-entrepreneur relevant de la franchise en base doit cependant **acquitter la TVA sur les marchandises qu'il achète, sans pouvoir la déduire**.

Il doit **se faire enregistrer dans la base communautaire des opérateurs économiques pour obtenir un numéro d'immatriculation EORI** (BOD n° 6882, 31 déc. 2010).

#### 2° Professionnels concernés

**67** Le régime de l'auto-entrepreneur est actuellement accessible aux seuls professionnels libéraux personnes physiques dont le régime de retraite est :

- rattaché à la **sécurité sociale des indépendants (ex-RSI)** ;
- ou géré par la **CIPAV**.

Sont visés ici :

- les architectes et architectes d'intérieur,
- les économistes de la construction, géomètres, ingénieurs-conseils, maîtres d'œuvre,
- les psychologues, psychothérapeutes, ostéopathes, ergothérapeutes, chiropracteurs, diététiciens, artistes autres que les artistes-auteurs,
- les experts devant les tribunaux, experts automobiles,
- les mandataires judiciaires à la protection des majeurs,
- les courtiers en valeur, guides-conférenciers, guides de haute montagne, accompagnateurs de moyenne montagne et moniteurs de ski.

**IMPORTANT** Les professionnels qui exercent une **activité libérale réglementée** dont le régime de retraite est géré par une **caisse autonome** (professionnels de santé, avocats notamment) **ne peuvent pas bénéficier du régime de l'auto-entrepreneur**.

À la suite d'une question d'un parlementaire relative à l'accès au statut de l'auto-entrepreneur par les professionnels libéraux, en particulier sur la compatibilité d'une autre activité libérale sous le régime de l'auto-entrepreneur complémentaire à l'activité professionnelle libérale, le ministère du Commerce, de l'Artisanat et des PME rappelle que si une activité professionnelle libérale peut être exercée sous le régime de l'auto-entrepreneur à titre principal ou complémentaire d'une autre activité, elle ne peut l'être que si certaines conditions sont réunies (Rép. min. n° 95805 : JOAN Q 1<sup>er</sup> févr. 2011).

Dans sa réponse, le ministère rappelle que le **bénéfice du régime auto-entrepreneur est réservé aux travailleurs indépendants qui relèvent du régime fiscal de la micro-entreprise pour l'ensemble de leurs activités indépendantes.**

Le dispositif n'est pas non plus ouvert aux artistes auteurs qui relèvent soit du régime déclaratif spécial soit du régime des TS (Rép. min. Cresta n° 80717, JO AN 3 nov. 2015).

Le régime de l'auto-entrepreneur ne peut pas s'appliquer :

- aux professionnels qui exercent une activité exclue du régime déclaratif spécial (V. 46) ;
- aux professionnels qui exercent une activité relevant d'un régime réel d'imposition pour une activité commerciale ou libérale accessoire complémentaire ou non à leur activité libérale ;
- aux professionnels qui optent pour un régime réel d'imposition du bénéfice non commercial.

**68** Enfin, le montant des recettes ne doit pas être supérieur, pendant deux années consécutives, à 70 000 € H.T. Dans le cas contraire, la perte du statut d'auto-entrepreneur et l'application du régime de la déclaration contrôlée s'applique de plein droit à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit la deuxième année de dépassement du seuil.

Les nouvelles activités peuvent donc bénéficier de plein droit du dispositif pendant les deux premières années. En revanche, avant le commencement de la troisième année d'activité, le professionnel doit s'assurer que le seuil de 70 000 € n'a pas été dépassé au cours de ces deux années. Pour cela, en cas de commencement d'activité en cours d'année, le seuil de la première année d'activité doit faire l'objet d'un ajustement prorata temporis. Ainsi, un professionnel a qui a commencé une activité le 1<sup>er</sup> mai 2018 ne devra pas, pour continuer à bénéficier du dispositif au cours de la troisième année d'activité, dépasser un montant de recettes égal à :

- 70 000 € x 245 / 365 = 46 986 € en 2018 ;
- et 70 000 € en 2019.

**Remarque** Dans la base BOFIP, il est mentionné à cet égard que « *Le dépassement des seuils inférieurs ou supérieurs de chiffre d'affaires ou de recettes applicables pour les régimes micro-BIC ou micro-BNC emporte la perte du dispositif* » (BOI-BIC-DECLA-10-40-30, 1<sup>er</sup> juin 2018, § 50 et 60). Ces commentaires ne tiennent pas compte, selon nous par erreur, de la réforme des seuils d'application du régime micro-BNC entrée en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017 (V. 31).

## B. – MODALITÉS D'APPLICATION DES RÉGIMES MICRO-SOCIAL ET MICRO-FISCAL SIMPLIFIÉS

### 📖 Sources

L. n° 2008-776, 4 août 2008, art. 1 ; L. n° 2009-179, 17 févr. 2009, art. 34 ; L. n° 2009-1646, 24 déc. 2009, art. 71 ; CGI, art. 151-0 ; CSS, art. L. 133-6-8 ; BOI-BIC-DECLA-10-40, 1<sup>er</sup> juin 2018

### 1° Régime micro-social simplifié

**69** Le régime micro-social simplifié s'applique de plein droit aux professionnels relevant du régime de l'auto-entrepreneur et leur permet :

- de connaître immédiatement le montant des charges sociales à payer puisqu'elles correspondent à une fraction des recettes réalisées au cours du mois ou du trimestre ;
- de ne pas avoir de régularisations ultérieures à acquitter.

**70 Conditions et portée du dispositif** – Ces professionnels sont tenus de souscrire une déclaration mensuelle ou trimestrielle de recettes (y compris lorsque le montant des recettes est nul) auprès des organismes de recouvrement. Cette déclaration et leur règlement doit être effectuée par voie dématérialisée si les recettes annuelles de 2018 ont été supérieures à 8 300 € H.T sur le site [www.autoentrepreneur.urssaf.fr](http://www.autoentrepreneur.urssaf.fr).

**Remarque** les auto-entrepreneurs qui n'ont pas réalisé de recettes au cours de la période concernée doivent faire une déclaration « NEANT ». Pour les professionnels qui déclarent un montant de chiffre d'affaires ou de recettes nul pendant une période de 24 mois civils ou de 8 trimestres civils consécutifs (soit 2 ans), une procédure de radiation à l'encontre du professionnel peut être engagée.

**71 Calcul du versement libératoire social** – Le montant des cotisations sociales est calculé par le professionnel en appliquant au chiffre de recettes du mois ou du trimestre un taux global de cotisations qui varie en fonction de l'activité exercée.

## 2° Option pour le versement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu

**72 Professionnels concernés** – Peuvent opter pour le versement libératoire de l'impôt sur le revenu (2,2 %) les professionnels qui :

- satisfont aux conditions pour bénéficier du régime micro-BNC ;
- sont soumis au régime micro-social ;

Ainsi, les professionnels qui bénéficient, le cas échéant, d'une exonération de cotisations de sécurité sociale et qui, en pratique, ne peuvent demander le bénéfice du dispositif du régime micro-social qu'à l'issue de cette période d'exonération, ne pourront opter pour le versement libératoire de l'impôt sur le revenu qu'à l'issue de cette période d'exonération.

Le choix du versement libératoire de l'impôt sur le revenu s'exerce de façon indépendante. Un professionnel peut donc être soumis au régime micro-social, sans pour autant opter pour le régime du versement libératoire à l'impôt sur le revenu. Dans cette hypothèse, il relèvera, sur le plan fiscal, du régime micro-BNC.

- et ont un **revenu fiscal de référence** qui n'excède pas la limite supérieure de la deuxième tranche du barème de l'impôt sur le revenu ; cette limite est fixée annuellement.

Le revenu fiscal de référence s'entend du montant des revenus du foyer fiscal tel qu'il figure sur l'avis d'imposition du professionnel au titre de **l'avant-dernière année d'imposition (N-2)**. Il doit être rapporté à une part de quotient familial.

Ainsi, pour les professionnels qui ont souhaité bénéficier du **versement libératoire fiscal en 2018**, leur revenu fiscal de référence du foyer fiscal de l'année 2016 ne devait pas dépasser :

- 26 818 € pour une personne seule ;
- 53 636 € pour un couple ;
- 67 045 € pour un couple avec un enfant ;
- 80 454 € pour un couple avec deux enfants.

Pour les professionnels qui souhaitent bénéficier du **versement libératoire fiscal en 2019**, leur revenu fiscal de référence du foyer fiscal de l'année 2017 ne doit pas dépasser :

- 27 086 € pour une personne seule ;
- 54 172 € pour un couple ;
- 67 715 € pour un couple avec un enfant ;
- 81 258 € pour un couple avec deux enfants.

En cas de dépassement de ces limites, le dispositif du versement libératoire de l'impôt sur le revenu cesse de s'appliquer au titre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle le montant des revenus du foyer fiscal du professionnel a excédé ces limites.

**73 Conditions et portée de l'option fiscale** – Pour l'imposition des revenus d'une année N, l'option pour le régime micro-fiscal simplifié doit être effectuée auprès de la sécurité sociale des indépendants ou de l'Urssaf (s'il s'agit d'une activité libérale réglementée non exclue) :

- lors de la déclaration d'activité (ou dans les 3 mois) avec une application immédiate,
- en cours d'activité, **au plus tard le 31 décembre** pour une application l'année suivante.

Toutefois, pour l'imposition des revenus de l'année 2018, cette option a pu, à titre exceptionnel, être exercée jusqu'au 31 mars 2018.

Pour les **revenus perçus ou réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019**, l'option devra être adressée **au plus tard le 30 septembre de l'année précédant** celle au titre de laquelle elle est exercée (L. fin. pour 2017, n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 60 ; CGI, art. 151-0, IV, dans sa version en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2019). Ainsi, **pour les revenus perçus en 2019**, l'option a dû être exercée **avant le 30 septembre 2018**.

Il peut être renoncé à cette option, chaque année, sous les mêmes formes et délais.

**74** Cette option ne dispense toutefois pas le professionnel de l'obligation de déclarer les revenus correspondants sur sa déclaration générale de revenus. Ainsi, il devra porter sur la déclaration complémentaire de revenu (n° 2042-C Pro) dans le cadre « micro-entrepreneurs ayant opté pour le prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu » le montant de recettes réalisées au titre de cette activité lequel sera intégré au revenu imposable du foyer et servira à déterminer la tranche d'imposition du foyer fiscal.

Une option pour le régime micro fiscal simplifié formulée hors délai, ainsi qu'une option formulée alors que les conditions d'application de ce régime ne sont pas remplies, est irrégulière et ne saurait donc autoriser le versement libératoire de l'impôt sur le revenu dû à raison de l'activité pour laquelle elle a été exercée.

## 3° Incidences pour les professionnels adhérents d'une association agréée

**75** Le statut d'auto-entrepreneur est compatible avec le statut d'adhérent d'une association agréée si le professionnel libéral est titulaire de BNC relevant du régime déclaratif spécial.

Les adhérents sont invités à s'assurer que les conditions de droit et de fait sont réunies avant d'envisager d'opter pour le statut de l'auto-entreprise.

Un certain nombre de critères sont à vérifier et en particulier :

- le montant du revenu de référence du foyer fiscal ;
- le montant des recettes en N-1 et N-2 qui peut avoir une incidence sur le régime fiscal applicable en N ;
- les options pour le régime de la déclaration contrôlée qui ont pu être exercées et les dénonciations d'option à formaliser.

Un professionnel qui a opté pour le statut de l'auto-entrepreneur au 1<sup>er</sup> janvier 2019, doit dénoncer son option pour le régime de la déclaration contrôlée avant le 1<sup>er</sup> février 2019 s'il avait opté pour ce régime pour l'imposition des revenus perçus en 2018.

Le professionnel doit **maîtriser ou anticiper** les **variations du montant de ses recettes** pour l'application du régime déclaratif spécial et donc bien connaître les règles de détermination de ce régime **afin de s'assurer qu'il remplit les conditions pour être maintenu dans le régime de l'auto-entrepreneur**, en cas de dépassement du seuil.

Les modalités de sortie du régime de l'auto-entreprise sont relativement complexes avec notamment des régularisations de cotisations et méritent un examen particulier.

Le professionnel doit donc opérer une simulation de l'effet fiscal et social du choix du statut de l'auto-entreprise. S'il se situe à la frontière du seuil du régime micro-BNC ou si son entreprise est appelée à se développer, le professionnel aura intérêt à entrer dans un régime réel pour simplifier ses obligations.

On rappelle que sous le régime de l'auto-entreprise, les cotisations sociales se calculent sur les recettes encaissées, alors que le régime déclaratif spécial permet le calcul des cotisations sur le montant du bénéfice, d'où une nécessaire simulation à opérer.

A défaut d'opter pour le prélèvement forfaitaire libératoire de l'impôt sur le revenu, les revenus tirés de l'auto-entreprise sont soumis, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 et comme les autres revenus des travailleurs indépendants, au **prélèvement à la source**. Dans cette hypothèse, le professionnel devra acquitter son impôt sur le revenu sous forme d'acomptes (payés mensuellement ou trimestriellement). Le montant de ces acomptes est calculé par l'administration en fonction du dernier chiffre d'affaires annuel connu (sur la base de votre déclaration de revenus du printemps 2018) et a normalement été communiqué lors de la réception de l'avis d'imposition 2018.

En revanche, en cas de création d'activité en 2019, le professionnel peut au choix :

- ne verser aucun acompte en 2019, l'impôt dû au titre de ces revenus sera toutefois à verser entre septembre et décembre 2020 ;
- verser des acomptes dès septembre 2019 en les calculant lui-même à l'aide du simulateur mis à disposition par l'Administration sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr).

**IMPORTANT** Un professionnel relevant normalement du régime déclaratif spécial peut bénéficier d'une **réduction d'impôt** égale au 2/3 de ses frais d'adhésion à l'ARAPL et à ses frais de comptabilité, dans la limite des 2/3 de 915 € s'il opte pour le régime de la déclaration contrôlée en souscrivant une déclaration n° 2035 (V. 835). **Par conséquent, son adhésion à l'ARAPL est quasiment gratuite.**

Un professionnel libéral est un « acteur économique » à part entière, quels que soient son statut et la taille de son entreprise. En adhérant à l'ARAPL, l'auto-entrepreneur bénéficie d'un accompagnement dans la durée grâce à l'information juridique, comptable et fiscale qui lui est dispensée par son association. En cas de passage à un régime réel, les obligations seront ainsi grandement facilitées et les avantages fiscaux attachés à l'adhésion pourront s'appliquer. On rappelle en dernier lieu que la comptabilité (la tenue d'un livre de recettes/dépense) est un outil de gestion pour tout entrepreneur et les ARAPL ne peuvent que conseiller à tous les auto-entrepreneurs de tenir une comptabilité.





# Recettes

## I. Distinction entre recettes imposables et non imposables

### ■ Sources

CGI, art. 93 ; BOI-BNC-BASE-20-20, 3 févr. 2016

**76 Recettes imposables** – Toutes les sommes perçues dans le cadre de l'activité professionnelle constituent en principe des recettes imposables, quels que soient leur mode d'encaissement et la qualification qui leur est donnée par la personne qui les verse et/ou celle qui les reçoit.

Pour autant, tous les mouvements de fonds effectués dans le cadre d'une activité non commerciale n'ont pas un caractère imposable.

**77 Sommes non imposables** – Ne sont pas imposables en tant que recettes professionnelles dans la catégorie des BNC :

- les sommes qui sont versées sur un compte financier professionnel mais qui ne sont pas imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, telles que les salaires perçus, les virements internes et les apports personnels ;
- les sommes qui ne font que transiter par le cabinet sans donner lieu à un encaissement effectif (BOI-BNC-BASE-20-20, § 50, 3 févr. 2016).
  - Tel est notamment le cas :
    - des indemnités de séquestre consignées chez un avocat à l'occasion d'un litige (V. 1045) ;
    - des sommes détenues par un syndic ou un administrateur judiciaire à titre d'avances sur frais de procédures.
- le produit de la cession d'immobilisations (V. 565) ;
- les revenus de locations imposables dans la catégorie des revenus fonciers ou des bénéfices industriels ou commerciaux selon leur nature ;
- les prêts reçus (de banques ou de particuliers) ;
- les produits financiers provenant du placement de la trésorerie professionnelle dans le cadre d'une activité individuelle, à l'exception des fonds clients ;
- les dommages et intérêts ou indemnités qui n'ont pas le caractère de revenus ; c'est le cas lorsqu'ils ont pour objet de réparer un préjudice moral (V. 109) ;
- les prix littéraires, scientifiques ou artistiques lorsqu'ils remplissent les conditions pour être exonérés (V. 116).

**78** Certaines recettes peuvent bénéficier d'une exonération partielle, il s'agit :

- des rémunérations perçues par les médecins au titre de la permanence des soins (V. 981) et,
- des rétrocessions d'honoraires au titre des activités de prospection commerciale à l'étranger par des collaborateurs libéraux.

Dispositif abrogé à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, V. 84.

**79 Sommes à retrancher des recettes imposables** – Certaines sommes doivent être directement déduites des recettes encaissées au cours de l'année d'imposition. Il s'agit des débours (V. 124) et des honoraires rétrocédés (V. 125).

## II. Période de rattachement des recettes imposables

### ■ Sources

CGI, art. 12 ; CGI, art. 93 ; BOI-BNC-BASE-20-10, 6 juill. 2016 ; L. n° 2011-525, 17 mai 2011, art. 56

### A. – PRINCIPE – PRISE EN COMPTE DES RECETTES ENCAISSÉES OU MISE À DISPOSITION AU COURS DE L'ANNÉE CIVILE

**80** Sont considérées comme imposables les sommes encaissées ou dont le contribuable a eu la libre disposition au cours de l'année civile (BOI-BNC-BASE-20-10-10, 6 juill. 2016).

- 81** Sont sans influence sur le principe de prise en compte des recettes encaissées au cours de l'année civile :
- le mode de perception des recettes (espèces, chèques, carte bancaire, inscription au crédit d'un compte courant, remise de biens ou valeurs) ;
  - la nature des rémunérations perçues ;
  - l'année au cours de laquelle les opérations ayant engendré ces recettes ont été effectuées ;
  - l'existence d'un litige rendant incertaine la perception définitive d'une somme.

#### Date d'encaissement à retenir en fonction du mode de règlement

Mode de règlement	Date d'encaissement à retenir
Espèces	Encaissement
Chèque ou TIP	Réception du chèque ou du TIP <sup>(1)</sup>
Virement bancaire	Inscription au crédit du compte bancaire ou postal <sup>(2)</sup>
Carte de paiement	Validation du paiement par le client <sup>(3)</sup>
Effet de commerce	Échéance de l'effet <sup>(4)</sup>
Inscription en compte courant (non bloqué)	Inscription au crédit du compte courant <sup>(5)</sup>
Sommes reçues par un tiers mandataire	Encaissement par le tiers mandataire <sup>(6)</sup>
En nature	Jour du transfert de propriété

<sup>(1)</sup> La date d'encaissement correspond non pas à celle de la remise à la banque, mais à celle de la remise au bénéficiaire (CE, 3 avr. 1981, n° 18320).

**Exemple** : Un chèque reçu en paiement d'honoraires le 28 décembre N doit être déclaré en recettes au titre de l'année N, même s'il n'a été remis à la banque pour encaissement qu'au mois de janvier de l'année N+1.

<sup>(2)</sup> Les honoraires perçus par un professionnel sous forme d'un virement dont le montant a été inscrit au crédit de son compte courant le 31 décembre d'une année sont imposables au titre de cette même année. Il en va de même lorsque le professionnel ne reçoit l'avis de virement que le 9 janvier de l'année suivante (CE, 21 juin 2002, n° 222179).

<sup>(3)</sup> Les dépenses payées par carte de crédit doivent être regardées comme effectivement acquittées au titre de l'année au cours de laquelle est effectuée l'opération matérielle de validation du paiement par cet instrument de crédit, alors même que cette opération n'est retranscrite sur le compte bancaire du débiteur et n'affecte celui-ci que l'année suivante (CAA Lyon, 29 déc. 2005, n° 02LY00778).

<sup>(4)</sup> Il en est ainsi même lorsque l'effet donne lieu à un endossement à titre de procuration. En effet, cet endossement n'est pas translatif des droits du porteur, le bénéficiaire de l'endossement recevant seulement mandat de recouvrer le paiement de l'effet pour le compte du porteur. Dès lors, l'inscription au crédit du compte bancaire s'analyse en une avance à court terme du banquier à son client ; elle n'a donc pas à être prise en considération pour la détermination de la date d'encaissement de la recette professionnelle.

<sup>(5)</sup> Cette présomption de mise à disposition ne s'applique pas si, pour des raisons indépendantes de la volonté du créancier, il est avéré que ce dernier ne pouvait en disposer avant le 31/12 de l'année (trésorerie insuffisante, compte bloqué).

<sup>(6)</sup> Lorsqu'un professionnel libéral a confié à un tiers (ou est dans l'obligation de confier à un tiers, huissier par exemple) le soin d'encaisser pour son compte ses recettes professionnelles, il est imposable sur les sommes versées à ce tiers dès leur encaissement par ce dernier, même si ce tiers ne les lui a reversés qu'au cours d'années ultérieures (CE, 29 juill. 1983, n° 24526 ; BOI-BNC-BASE-20-10-10, § 80, 6 juill. 2016). Toutefois, la jurisprudence admet que le contribuable apporte la preuve de son impossibilité à les recouvrer (CE, 24 juill. 1987, n° 55849 ; Dans le même sens (CE, 17 mai 1989, n° 88093 ; CE, 3 déc. 1990, n° 67095 et n° 68514 ; CAA Paris, 12 juill. 1994, n° 93PA00555), (V. **82**).

## B. – EXCEPTIONS

**82** Le principe de prise en compte des recettes effectivement encaissées ne s'applique pas dans les cas suivants (BOI-BNC-BASE-20-10-20, 30 sept. 2013) :

- option pour une détermination du résultat d'après les créances acquises et les dépenses engagées (V. **22**) ;
- cessation d'activité ou décès (V. **3454**) ;
- apport de l'activité individuelle en société ;
- option pour l'étalement des subventions d'équipement (V. **1077**) ;
- option pour l'imposition d'après un bénéfice moyen pour les titulaires de revenus de la production littéraire, scientifique, artistique ou de revenus provenant de la pratique d'un sport (V. **1065**).

**83 Condition de prise en compte des dates d'opérations des relevés bancaires** – Les professionnels relevant du régime de la déclaration contrôlée dont les recettes annuelles de l'année civile ou de l'année civile précédente n'excèdent pas le seuil d'application du régime simplifié d'imposition en matière de TVA (238 000 € HT en 2017 et 2018, 236 000 € auparavant) sont autorisés à enregistrer leurs recettes et leurs dépenses professionnelles sur le livre-journal en retenant les dates d'opérations figurant sur les relevés bancaires (CGI, art. 99). Les recettes et les dépenses de l'année doivent être enregistrées au plus tard le dernier jour de cette même année.

Cette mesure de simplification ne doit avoir aucune incidence sur la détermination du résultat (V. **21**).

## III. Recettes professionnelles

### A. – HONORAIRES

#### 📄 Sources

L. fin. 2018 n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 94 ; BNC-BASE-20-20, § 1 à 20, 3 févr. 2016

**84** Il s'agit des sommes versées au professionnel libéral en **contrepartie du service rendu à son client, quelle que soit la qualification donnée : honoraires, commissions, vacations, ristournes, intéressements, gratifications, provisions, avances** sur prestations futures et les **sommes mises à la disposition** du professionnel y compris à titre d' **avances ou acomptes**.

Il s'agit aussi :

– des **honoraires perçus au titre du remplacement d'un confrère (V. 970)**.

– des suppléments de rétrocessions d'honoraires perçus au titre d'activités de prospection à l'étranger (déclarés ligne AA de l'annexe 2035 A ; CGI, art. 93-0 A) :

Le régime d'exonération applicable aux suppléments de rétrocessions d'honoraires perçus au titre d'activités de prospection à l'étranger a été **abrogé à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018** (L. fin. 2018 n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 94, V).

**IMPORTANT** Le Conseil d'État reconnaît à l'administration fiscale le droit de **rehausser les bénéficiaires déclarés par un contribuable** dans la catégorie des BNC **au motif qu'il a omis d'y faire figurer des recettes auxquelles il a renoncé**. S'il appartient à l'administration d'établir que le contribuable a renoncé à percevoir une recette c'est bien au contribuable que pourront être réclamées les explications permettant de justifier cette renonciation (CE, 23 déc. 2013, n° 350075). En revanche, ces recettes ne donnent pas lieu, le cas échéant, au paiement de la TVA laquelle implique un encaissement pour être exigible (CE, n° 404161, 2 mai 2018).

### B. – REMBOURSEMENTS DE FRAIS

#### 📄 Sources

BOI-BNC-BASE-20-20, § 30, 3 févr. 2016

**85** Les remboursements de frais reçus des clients (indemnités kilométriques perçues par les médecins par exemple) sont imposables.

Peu importe que ces sommes aient fait l'objet d'une **évaluation forfaitaire ou réelle**. En contrepartie, les **dépenses correspondantes** sont comprises dans les **charges déductibles** selon les mêmes conditions que celles prévues pour l'ensemble des dépenses professionnelles (V. **131**). Il en va de même lorsque le remboursement des frais ne provient pas de la clientèle mais d'un organisme tiers (État, organisme professionnel).

**86** Sont ainsi imposables :

– l'**indemnité forfaitaire allouée aux avocats en cas d'aide juridictionnelle totale**, à titre de remboursement de leurs frais et dépenses (BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30, § 180, 2 mars 2016) ;

– les **allocations forfaitaires pour frais versées par des organismes professionnels à des chirurgiens-dentistes** au titre de la **participation à certaines réunions** (CE, 2 oct. 1991, n° 80880).

### C. – CADEAUX ET AVANTAGES EN NATURE

#### 📄 Sources

BOI-BNC-BASE-20-20, § 720, 3 févr. 2016

#### 1° Conditions d'imposition

**87** Les cadeaux et dons en nature sont **imposables** s'ils représentent la **rémunération d'actes professionnels**. Dans le cas où un client s'est acquitté en cours d'année par le transfert de biens ou valeurs, mobiliers ou immobiliers, les biens ou valeurs ainsi reçus en paiement ont le caractère d'une recette égale à leur valeur au jour du transfert de propriété (BOI-BNC-BASE-20-10-10, § 30, 6 juill. 2016).

Il a été jugé à cet égard :

– que les sommes correspondant à la valeur des appartements reçus par un architecte en paiement d'une partie de ses honoraires doivent être rattachées aux recettes de l'année au cours de laquelle l'acquisition des appartements a fait l'objet, non d'un acte sous seing privé, mais d'un acte authentique enregistré (CE, 10 févr. 1965, n° 59814) ;

– que le paiement d'honoraires dus à un architecte par la remise d'un appartement en état futur d'achèvement constitue une recette à retenir l'année de la vente pour le montant des droits sur le sol et du prix des constructions exécutées au cours de l'année (CE, 13 juin 1990, n° 70018 ; BOI-BNC-BASE-20-10-10, § 30, 6 juill. 2016).

**88** En revanche, s'il s'agit de simples libéralités il n'y a pas lieu de les comprendre dans les recettes imposables.

**Exemple** Ainsi, il a été jugé que les cadeaux consentis par un laboratoire pharmaceutique à des médecins ne constituaient pas des compléments de rémunération déguisés (CE, 25 avr. 2003, n° 236923).

Une libéralité est un acte par lequel une personne procure ou s'engage à procurer à autrui un bien ou un autre avantage **sans contrepartie**.

**Exemple** Ainsi, selon la jurisprudence des tribunaux administratifs, le coût d'un voyage offert à l'épouse d'un radiologue par la société qui lui fournit son matériel professionnel ne constitue pas une libéralité mais un revenu professionnel imposable dès lors que :

- le praticien a rendu un service à la société en faisant connaître ses produits ;
- la valeur de la participation au voyage correspondait à une somme importante.

## 2° Cas particulier des avantages en nature des remplaçants

**89** Les professionnels libéraux peuvent être conduits à bénéficier d'avantages en nature, **notamment dans le cadre de contrats de remplacement (V. 970)**.

Lorsque le **remplaçant est nourri, logé et dispose du véhicule du titulaire** de l'activité libérale, la valeur des avantages en nature ainsi consentis peut être évaluée par référence aux barèmes forfaitaires annuels publiés par l'Administration.

Le remplaçant doit donc **déclarer en recettes professionnelles les sommes correspondantes** qui sont déduites à titre d'honoraires rétrocédés par le titulaire. Ces avantages doivent également être déclarés lorsque le titulaire rembourse directement les « fournisseurs » du remplaçant ou le remplaçant lui-même sur présentation des justificatifs des frais supportés.

## IV. Gains divers

### A. – NATURE DES GAINS

#### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-20-20, 3 févr. 2016

**90** Sont notamment visés dans cette catégorie (et doivent être mentionnés ligne 6 AF du cadre 2 de l'annexe n° 2035 A) :

- les redevances de **location-gérance de la clientèle (V. 91)** ;
- les recettes provenant d'**opérations commerciales (V. 92)** ;
- les sommes perçues dans le cadre d'un **contrat de collaboration** ;
- les recettes provenant d'une **activité agricole accessoire (V. 96)** ;
- les **indemnités et remboursements d'assurances (V. 99)** ;
- les **indemnités maladie-maternité (V. 105)** ;
- les **indemnités diverses (V. 107)** ;
- les **bourses d'études, prix littéraires artistiques ou scientifiques (V. 107)** ;
- les **aides financières à la télétransmission (V. 117)** ;
- les **remboursements d'impôts et taxes (V. 120)** ;
- le **bonus automobile** perçu par les professionnels au titre de l'**acquisition d'un véhicule non polluant** lorsque ce véhicule est inscrit au registre des immobilisations et des amortissements (V. **421** et **1077**).

**Remarque** Les gains issus d'une opération de cession de Bitcoins (ou de tout autre actif électronique assimilable) acquis en contrepartie d'une activité dite de « minage » constituent des recettes imposables au titre des BNC. En revanche, les gains de cession à titre occasionnel de Bitcoins acquis sur le marché en vue de leur revente relève du régime des plus-values de cession de biens meubles des particuliers ou des BIC si cette même activité est exercée à titre habituel (.

## B. – REDEVANCES DE LOCATION-GÉRANCE DE LA CLIENTÈLE

### 📖 Sources

BOI-BNC-BASE-30-10, § 140, 12 sept. 2012

**91** La mise en location-gérance de sa clientèle (mise à disposition de la clientèle) par un professionnel n'a pas un caractère commercial (CGI, art. 34) mais s'analyse comme la poursuite, sous une autre forme, de l'activité non commerciale dont le résultat continue à être imposé dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux. Elle n'entraîne ni cessation ni cessation de l'exercice de la profession (V. **3454**).

Les redevances perçues constituent un revenu professionnel imposable dans la catégorie des BNC.

## C. – RECETTES PROVENANT D'OPÉRATIONS COMMERCIALES

### 📖 Sources

CGI, art. 155 ; BOI-BNC-CHAMP-10-20, § 50 à 270, 6 juill. 2016

**92** Lorsqu'un titulaire de bénéfices non commerciaux étend son activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices non commerciaux à comprendre dans les bases de l'impôt sur le revenu dès lors que cette activité commerciale accessoire peut être regardée comme une simple extension de l'activité non commerciale (CGI, art.155 ; L. fin. rect. 2010, n° 2010-1658, 29 déc. 2010, art. 33).

Le rattachement des revenus commerciaux accessoires aux revenus non commerciaux est obligatoire.

### 1° Activité commerciale prépondérante

**93** Si l'activité commerciale est prépondérante, l'ensemble des recettes commerciales et non commerciales est imposable dans la catégorie des BIC.

### 2° Activité commerciale accessoire

**94** Si l'activité commerciale est accessoire, l'ensemble des recettes réalisées est imposé dans la catégorie des BNC lorsque les opérations commerciales, réalisées à titre complémentaire ou accessoire, peuvent être regardées comme une simple extension de l'activité non commerciale ;

Sont donc concernés les seuls contribuables qui se livrent à des opérations relevant en principe de catégories différentes mais constituant, en fait, l'exercice d'une seule et même profession ou activité dont l'objet non commercial est prédominant.

**IMPORTANT** Le rattachement des recettes commerciales aux bénéficiaires non commerciaux concerne notamment :

- les chirurgiens-dentistes, masseurs-kinésithérapeutes, pédicures-podologues qui vendent des appareils de prothèse en dehors de leur clientèle en cours de traitement ;
- les professions organisés en ordres, pour lesquelles il est toutefois précisé que, pour leurs activités exercées conformément à la réglementation de leur ordre, ils sont réputés redevables de l'impôt dans la catégorie des BNC pour l'ensemble des revenus professionnels correspondant à ces activités réglementées : en revanche, dans la mesure où ils exercent des activités pour lesquelles ils ne sont pas soumis à la réglementation de l'ordre (opérations de caractère commercial effectuées par les notaires et les architectes, notamment), il leur est fait application des règles prévues à l'égard des membres des professions libérales non réglementées ;
- les conseils en publicité qui, à titre principal, conçoivent des campagnes de publicité, les élaborent et, éventuellement, en contrôlent l'exécution (activité BNC) et, à titre accessoire qui s'entremettent en faveur de ceux-ci dans la passation des ordres de publicité (activité BIC) ;
- les créateurs publicitaires qui conçoivent et réalisent des « messages publicitaires » (BNC) et qui, à titre accessoire, en tant que décorateurs ou éditeurs publicitaires ont des ateliers et exécutent des stands pour les foires et expositions (BIC) ;
- les médecins et vétérinaires pharmaciens qui procèdent à des ventes de médicaments non liées à l'accomplissement d'un acte médical ;
- les loyers perçus dans le cadre d'un (ou plusieurs) contrat (s) de collaboration sous réserve que les redevances versées par le collaborateur ne représentent pas une part prépondérante de l'ensemble des recettes du praticien titulaire (BOI-BNC-SECT-70-30, 12 sept. 2012, § 10) ;
- les revenus accessoires tirés de l'activité d'intermédiation en assurance (opérations de courtage) par un agent général d'assurance indépendamment de son mandat d'exclusivité ;

Alors que l'Administration avait toujours précisé que les opérations de courtages accessoires des agents généraux d'assurances ne pouvaient bénéficier de la mesure permettant de rattacher des revenus commerciaux accessoires à des revenus non commerciaux, elle a admis la solution inverse pour la première fois dans la mise à jour de sa base documentaire datée du 3 février 2016 (BOI-BNC-CHAMP-10-20, 6 juill. 2016, § 97). Ces commentaires intégrés uniquement à compter du 3 février 2016 par l'Administration n'ont toutefois fait, selon nous, que tirer les conséquences des modifications apportées par le législateur, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, aux dispositions de l'article 155 du CGI. Les professionnels devraient donc pouvoir s'en prévaloir à titre interprétatif à compter de cette même date.

### 3° Activités commerciale et non commerciale distinctes

#### ■ Sources

BOI-BNC-CHAMP-10-20, § 98, 6 juill. 2016

**95** Lorsque les activités commerciales et non commerciales sont réputées distinctes, les recettes afférentes à chacune de ces activités sont soumises à l'impôt dans la catégorie qui leur est propre. L'article 155 du CGI n'est donc pas applicable.

**IMPORTANT** Les opérations commerciales accessoires ne peuvent pas être considérées comme une simple extension de l'activité non commerciale, notamment, dans les cas suivants :

- huissiers et architectes qui réalisent accessoirement des opérations de gestion immobilière ;
- chirurgiens et médecins exploitant une clinique ou une maison de santé.

## D. – RECETTES PROVENANT D'UNE ACTIVITÉ AGRICOLE ACCESSOIRE

#### ■ Sources

CGI, art. 155 ; BOI-BNC-CHAMP-10-20, § 92 à 94, 6 juill. 2016

**96** Les revenus accessoires, relevant en principe de la catégorie des bénéfices agricoles, perçus par les professionnels libéraux doivent être pris en compte pour la détermination des recettes imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (CGI, art. 155 ; L. fin. rect. 2010, n° 2010-1658, 29 déc. 2010, art. 33).

Ainsi, comme pour les activités commerciales accessoires, ces dispositions trouvent à s'appliquer lorsque les opérations agricoles, réalisées à titre complémentaire ou accessoire, peuvent être regardées comme une simple extension de l'activité non commerciale. Sont donc concernés les seuls contribuables qui se livrent à des opérations relevant en principe de catégories différentes mais constituant, en fait, l'exercice d'une seule et même profession ou activité dont l'objet non commercial est prédominant.

### 1° Principe

**97** Les professionnels libéraux qui réalisent des opérations agricoles accessoires ou complémentaires qui constituent le prolongement direct de leur activité libérale (exemple : professionnel exerçant à titre principal une activité d'enseignement de l'équitation qui exerce accessoirement une activité de prise en pension de chevaux) doivent déclarer l'ensemble de leurs revenus dans la catégorie des BNC.

### 2° Cas particuliers

#### ■ Sources

BOI-BA-CHAMP-10-20, 30 avr. 2014

**98** Les revenus provenant des activités de préparation et d'entraînement des équidés domestiques sont imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles à l'exclusion des activités de spectacles qui relèvent des BNC ou des BIC.

Sont imposables dans la catégorie des BNC au titre d'activités exercées à titre non professionnel :

- les propriétaires qui font l'acquisition d'une ou plusieurs poulinières mises en pension dans un haras (éleveurs sans sol) ;
- les propriétaires non éleveurs non entraîneurs.

Ces deux catégories de propriétaires sont également imposables dans la catégorie des BNC au titre des profits tirés de la location de la carrière d'un cheval de course.

**IMPORTANT** Les accompagnateurs de tourisme équestre, les moniteurs, instructeurs et professeurs d'équitation exerçant à titre indépendant (hors exploitation d'un centre équestre) sont réputés exercer une activité libérale à titre professionnel. Ces personnes ont la faculté d'adhérer à une association agréée, qu'ils exercent leur activité à titre professionnel ou non.

## E. – INDEMNITÉS ET REMBOURSEMENTS D'ASSURANCE

#### ■ Sources

CGI, art. 154 bis A ; BOI-BNC-BASE-40-60-50-30, 2 mars 2016

**99** Le régime fiscal de ces indemnités diffère selon le type de contrat et la nature des risques couverts.

## 1° Indemnités perçues dans le cadre de régimes complémentaires obligatoires

**100** Dans le cadre des régimes complémentaires obligatoires ouverts aux professionnels libéraux, peuvent être versés des pensions de vieillesse ou d'invalidité, des capitaux-décès et des indemnités ou allocations journalières.

Les indemnités et allocations journalières servies en cas d'incapacité temporaire d'exercer son activité professionnelle par les régimes complémentaires obligatoires d'assurance invalidité-décès des travailleurs non-salariés non agricoles constituent des revenus de remplacement. Elles sont **soumises à l'impôt sur le revenu au nom du bénéficiaire dans la même catégorie de revenus qu'elles remplacent** (BNC pour les professions libérales) (BOI-RSA-PENS-10-20-20, 20 juill. 2016).

La pension d'invalidité perçue en cas d'incapacité permanente d'exercer sa profession, est pour sa part, imposable dans la catégorie des pensions et rentes viagères à titre gratuit.

## 2° Indemnités perçues au titre des contrats facultatifs d'assurance et de prévoyance (loi Madelin)

**101** Sont imposables, les prestations et indemnités versées sous forme de **revenus de remplacement ou de rentes** au professionnel et/ou à son conjoint dans le cadre des contrats d'assurance de groupe prévus par la « loi Madelin » ou dans celui des régimes facultatifs mis en place par les organismes de sécurité sociale pour la couverture des risques d'assurance-vieillesse, de prévoyance complémentaire ou de perte d'emploi.

**102** L'Administration considère que les prestations servies dans le cadre des contrats d'assurance de groupe « loi Madelin » sont imposables, quels que soient les régimes, même si les primes n'ont pas été déduites (BOI-BNC-BASE-40-60-50-10, 6 sept. 2017, § 540). Toutefois, ces indemnités ne sont **pas toutes imposables dans la catégorie des BNC** :

- les indemnités perçues au titre de la prévoyance complémentaire qui revêtent le caractère de **revenus de remplacement** sont imposables dans la catégorie des BNC (BOI-BNC-BASE-40-60-50-30, § 50 à 70, 2 mars 2016) et doivent être déclarées à la ligne « gains divers », si l'activité professionnelle se poursuit **mais** dans la catégorie des **pensions et rentes viagères en cas de cession ou de cessation** de l'activité ;
- les indemnités perçues au titre de l'assurance-vieillesse ou de la **perte d'emploi** subie sont imposables dans la catégorie des **pensions et rentes viagères** (BOI-BNC-BASE-40-60-50-30, § 30 et 80, 2 mars 2016).

**IMPORTANT** En revanche, sont exonérés :

- les **prestations en nature** (remboursements de soins, médicaments) ;
- les **versements en capital effectués en cas d'invalidité ou de liquidation judiciaire**.

## 3° Indemnités perçues au titre des contrats individuels

**103** L'Administration a précisé que les primes versées depuis le 13 février 1994 dans le cadre de **contrats individuels destinés à couvrir des risques spécifiquement professionnels**, dont la liste limitative fait l'objet d'une publication par décret, ne sont pas déductibles pour les professionnels qui ont la faculté d'adhérer aux contrats d'assurance de groupe. **En cas de non-déductibilité**, les indemnités (assurances « pertes d'exploitation ») perçues dans le cadre de ces contrats ne sont **pas imposables**. Il en va de même des **indemnités perçues dans le cadre de contrats d'assurances « homme-clé »** (V. **261**) (Rép. min. n° 1345 : JOAN Q 12 avr. 1999 ; Rép. min. n° 07137 : JO Sénat Q 15 avr. 1999).

**Remarque** Ces deux réponses ministérielles n'ont pas été intégrées par l'Administration dans la Base BOFIP-Impôts. Dès lors que la refonte de la documentation administrative dans la Base BOFIP-Impôts a été effectuée à doctrine constante (Instr. 7 sept. 2012 : BOI 13 A-2-12, 7 sept. 2012), l'Administration est susceptible de les intégrer dans la Base BOFIP-Impôts à l'occasion des corrections effectuées régulièrement sur le contenu de la Base BOFIP-Impôt (commentaires modifiés sans nouveauté doctrinale) pour rétablir la doctrine antérieure.

## 4° Indemnités perçues à la suite d'un sinistre ou d'une expropriation

**104** Les indemnités d'assurance perçues à la suite d'un sinistre ayant détruit des immobilisations professionnelles ou d'une expropriation sont imposables selon un **régime spécial d'étalement** (V. **1077**). Toutefois, ces indemnités sont **immédiatement imposables en cas de cessation d'activité** (CGI, art. 39 quaterdecies, 1 ter).

Dans le cas où ces indemnités **couvrent une perte de revenu**, elles ont le caractère de recettes professionnelles **imposables**.

## F. – INDEMNITÉS MALADIE-MATERNITÉ

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-20-20, § 450 à 470, 3 févr. 2016

### 1° Maladie, accident du travail

#### ■ Sources

BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30, 2 mars 2016, § 200

**105** Contrairement aux prestations en espèces reçues par les salariés, qui doivent être déclarées sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 sous la rubrique « pensions et rentes viagères », les indemnités journalières de sécurité sociale perçues dans le cadre de l'assurance maladie-accident du travail sont **imposables dans la catégorie des BNC**.

V. également **101** s'agissant des indemnités perçues dans le cadre de la prévoyance complémentaire.

Par exception et pour les **indemnités perçues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017**, ne sont pas prises en compte pour la détermination du résultat imposable, les indemnités journalières versées par les organismes de sécurité sociale aux personnes atteintes d'une affection comportant un **traitement prolongé et une thérapeutique particulièrement coûteuse** (CGI, art. 154 bis A, al. 2 ; BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30, 2 mars 2016, § 200).

Sont visés ici les indemnités journalières versées aux assurés qui :

- soit sont reconnus atteints d'une des affections comportant un traitement prolongé et une thérapeutique particulièrement coûteuse figurant sur la liste de l'article D. 160-4 du code de la sécurité sociale,
- soit sont reconnus atteints d'une affection grave caractérisée ne figurant pas sur cette liste (ou de plusieurs affections entraînant un état pathologique invalidant) mais il est reconnu que cette (ou ces affections) nécessite (nt) un traitement prolongé et une thérapeutique particulièrement coûteuse (CSS, art. L. 160-14, 4°).

### 2° Maternité ou paternité

**106** Toutes les indemnités maternité ou paternité perçues par le professionnel ou son conjoint collaborateur dans le cadre du régime d'assurance maladie et maternité des travailleurs non salariés des professions non agricoles sont **imposables dans la catégorie des BNC**.

## G. – INDEMNITÉS ET AIDES DIVERSES

### ■ Sources

BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30, 2 mars 2016

### 1° Indemnités d'éviction

**107** L'indemnité perçue à l'occasion de l'éviction des locaux professionnels constitue une **recette imposable** dans les conditions de droit commun dès lors qu'elle est destinée à **couvrir des frais de transfert d'un cabinet, eux-mêmes déductibles**. Elle ne peut être qualifiée d'indemnité de cessation d'exercice ou de transfert de clientèle (BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30, § 50 et 60, 2 mars 2016).

### 2° Indemnités d'immobilisation en cas de promesse unilatérale de vente

**108** L'indemnité d'immobilisation versée par le bénéficiaire d'une promesse unilatérale de vente à des professionnels dans le cadre de leur activité constitue la contrepartie de leur engagement à ne pas céder à un autre tiers, pendant un certain laps de temps, le bien qui fait l'objet de la promesse et doit donc être inclus dans leur bénéfice non commercial imposable (CE, n° 368565, 1<sup>er</sup> oct. 2015).

### 3° Dommages et intérêts

**109** Les sommes perçues à titre de dommages et intérêts en réparation d'un **préjudice moral** (exemple : atteinte à l'honorabilité personnelle ou à la réputation professionnelle) **ne constituent pas des recettes imposables**. En revanche, **sont imposables** les sommes perçues en **compensation d'un préjudice matériel ou financier** (exemple : perte temporaire de revenus) (BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30, § 70 à 100, 2 mars 2016 ; CAA Versailles, 7 juin 2005, n° 03VE00053 ; CAA Marseille, 23 oct. 2000, n° 99MA00194 ; CAA Nantes, 24 juin 2009, n° 09NT00046 ; CAA Versailles, n° 14VE03616, 31 déc. 2015).



Sont également imposables comme des recettes le montant des indemnités versées à une SCP par deux praticiens afin qu'ils soient autorisés à s'associer à la SCP et se présenter comme tels dans le cadre d'un contrat d'exercice à des conditions préférentielles avec une clinique (CAA Marseille, n° 16MA03053, 14 mai 2018).

En l'espèce, les deux praticiens soutenaient que cette indemnité relevait du régime de plus-values professionnelles dès lors que les indemnités versées à la SCP avaient, selon eux :

- pour contrepartie la cession du droit d'exercer dans la clinique à des conditions préférentielles ;
- que cette cession conduisait à la dépréciation du droit d'exercice à titre préférentiel de la SCP,
- que ce droit était constitutif d'un élément d'actif et non d'une indemnisation d'une perte de recettes taxables.

La Cour a rejeté leur demande au motif que la convention d'indemnité ne faisait pas état d'une cession partielle ni d'un droit d'exercice préférentiel, ni même d'une cession d'un droit de présentation de clientèle ou d'une cession partielle de l'activité du bénéficiaire. Par ailleurs, le droit d'exercice préférentiel invoqué comme actif professionnel n'avait fait l'objet d'aucune comptabilisation par la SCP au registre des immobilisations.

## 4° Sommes perçues dans le cadre de contrats d'entraide entre médecins

**110** Les **contrats d'entraide** conclus entre médecins généralistes visent à assurer à chaque médecin adhérent, lorsqu'il vient à cesser son activité pour maladie ou accident, la perception d'une indemnité journalière versée par les autres adhérents.

Ces contrats ne remplissent pas les conditions des contrats d'assurance groupe. Les sommes ainsi versées ne peuvent être admises en déduction.

En contrepartie, les **sommes reçues par les médecins malades ou accidentés**, dont la perception s'inscrit dans le cadre d'un régime facultatif de prévoyance ne sont pas prises en compte pour la détermination du **revenu professionnel et, d'une manière générale, sont exclues de l'assiette de l'impôt sur le revenu** (BOI-BNC-CHAMP-10-40-20, 2 déc. 2015, § 300).

## 5° Allocation journalière d'accompagnement d'une personne en fin de vie

### ■ Sources

BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30, 2 mars 2016, § 190

**111** L'allocation journalière d'accompagnement d'une personne en fin de vie constitue, pour le bénéficiaire, un revenu de remplacement imposable à l'impôt sur le revenu selon les mêmes règles que le revenu qu'elle remplace (BOI-RSA-CHAMP-20-30-20, 2 mars 2016, § 320). Ainsi, l'allocation servie à un travailleur indépendant imposable dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux est imposable à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux.

## 6° Règles particulières

**112** Les **sommes et indemnités perçues en cas de cessation ou de cession d'activité** sont étudiées dans le chapitre consacré aux plus-values professionnelles (V. **3454**).

Des développements particuliers sont également prévus pour :

- les **indemnités de rupture** de contrat perçues par les **agents commerciaux** (V. **1108**) ;
- les **indemnités compensatrices perçues par les agents généraux d'assurances** (V. **1031**).

Concernant le **bonus automobile** perçu par les professionnels au titre de l'acquisition d'un véhicule non polluant lorsque ce véhicule est inscrit au registre des immobilisations et des amortissements (V. **1077** et **423**).

## H. – BOURSES D'ÉTUDES – PRIX LITTÉRAIRES ARTISTIQUES OU SCIENTIFIQUES

### ■ Sources

CGI, art. 92 A ; BOI-BNC-BASE-20-20, 3 févr. 2016, § 540 à 550 et 730 à 750

### 1° Bourses d'études

**113** Les allocations de recherche ou bourses d'études versées par les collectivités locales sont en principe **imposables** au nom de leur bénéficiaire :

- soit dans la catégorie des **bénéficiaires non commerciaux** lorsque ces sommes rémunèrent une prestation fournie, que ce soit à la collectivité ou à un tiers, à titre indépendant ;

– soit dans celle des **traitements et salaires** si le chercheur effectue, en contrepartie, des travaux dont l'objet est nettement précisé sous le contrôle d'un professeur ou d'un chef de service.

**114** Les bourses d'études sont toutefois **exonérées** d'impôt sur le revenu lorsqu'elles ont le caractère d'**aide publique**, c'est-à-dire lorsqu'elles sont accordées par les collectivités locales selon des **critères sociaux** afin de permettre aux bénéficiaires de poursuivre leurs études en suppléant à l'insuffisance de leurs ressources, dès lors qu'elles **ne sont pas la contrepartie de la fourniture de travaux** d'études ou de recherche à ces collectivités.

## 2° Prix littéraires, artistiques ou scientifiques

**115** Les prix académiques attribués aux écrivains, aux artistes, aux chercheurs, à titre de récompense, constituent normalement, tant en eux-mêmes que par leur incidence sur l'exploitation de l'œuvre, des **recettes imposables**.

**116** Toutefois, **sont susceptibles d'être exonérés** :

➤ s'agissant des **prix français et européens** (autres que les prix Nobel), les prix qui répondent, **cumulativement**, aux trois conditions suivantes :

- récompenser un ouvrage ou l'ensemble d'une œuvre à caractère littéraire, artistique ou scientifique,
- être décernés par un jury indépendant,
- être attribués depuis au moins 3 ans.

➤ **les prix Nobel ainsi que les prix internationaux équivalents.**

Les prix internationaux équivalents sont les suivants (CGI, ann. II, art. 39 A ; D. n° 2014-839, 24 juill. 2014, art. 1 ; L. fin. rect. n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 23)

- prix de la Banque de Suède en sciences économiques en mémoire d'**Alfred Nobel** ;
- prix **Turing** pour l'informatique ;
- prix **Pritzker** pour l'architecture ;
- prix **Abel et médaille Fields** pour les mathématiques ;
- prix **Crafoord** pour l'astronomie et les mathématiques, les géosciences et les biosciences et les travaux sur la polyarthrite ;
- prix **Wolf** pour l'agriculture, l'art, la médecine, la physique, la chimie et les mathématiques ;
- prix **Balzan** dans la catégorie des lettres, sciences morales et arts et dans la catégorie des sciences physiques, naturelles, médicales et mathématiques ;
- **Japan Prize** en sciences ;
- prix **Lasker** pour la recherche médicale ;
- prix **Gairdner** pour la recherche médicale.
- prix de la fondation « **Fundamental Physics Prize Foundation** » pour la physique ;
- prix « **Breakthrough Prize in Life Sciences** » pour les sciences de la vie ;
- prix « **Shaw** » pour l'astronomie, les sciences de la vie et la médecine, les mathématiques ;
- prix « **Queen Elizabeth Prize for Engineering** » pour l'ingénierie ;
- prix « **Holberg International Memorial Prize** » dans les domaines des humanités, des sciences sociales, des arts, du droit et de la théologie ;
- « **ENI Awards** » dans le domaine de l'énergie et de l'environnement.

Afin d'attirer les créateurs d'entreprises étrangers et d'encourager la création de jeunes entreprises à fort potentiel (startups), la ville de Paris et l'État, à travers Bpifrance, ont créé un programme dénommé « **French Tech Ticket** » offrant aux cinquante lauréats qui doivent arriver en France courant janvier 2016, un ensemble d'avantages pécuniaires et en nature. Ce prix n'entrant dans aucune catégorie des prix exonérés ci-dessus, l'article 23 de la loi de finances rectificative pour 2015 **exonère expressément d'impôt sur le revenu (et de cotisations sociales) les sommes et avantages en nature** perçus au titre de ce prix et ce quelle que soit la catégorie d'imposition dont relève le lauréat (BOI-BNC-BASE-20-20, 3 févr. 2016, § 745).

## I. – AIDES FINANCIÈRES À LA TÉLÉTRANSMISSION

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-20-20, 3 févr. 2016, § 490 à 520

**117** Les aides financières à la télétransmission, leurs conditions d'attribution, leur montant et leurs modalités de versement sont **prévus et fixés dans le cadre des conventions nationales** (et/ou des avenants à ces conventions) conclus entre les caisses nationales d'assurance maladie et les représentants des professionnels de santé.

## 1° Nature des aides

**118** L'assurance maladie verse deux types d'aides financières :

- l'aide à la maintenance (versée dès la première feuille de soins électronique (F.S.E.) réalisée au cours de l'année) ;
- l'aide pérenne à la télétransmission (versée dès que le seuil de 70 % de télétransmission est franchi).

## 2° Régime fiscal

**119** Ces aides constituent des recettes imposables au titre de l'année de leur encaissement.

Pour les praticiens qui ont opté pour la détermination de leur bénéfice imposable en fonction des créances acquises et des dépenses engagées (V. 22), l'aide pérenne est imposable, pour chaque feuille de soins électronique (FSE), au titre de l'année au cours de laquelle la télétransmission est intervenue.

Les frais de télétransmission exposés par le praticien constituent des dépenses professionnelles déductibles dans les conditions de droit commun.

## J. – REMBOURSEMENTS D'IMPÔTS ET TAXES

**120** Doivent également être imposés :

- les remboursements de TVA, uniquement lorsque la comptabilité est tenue TVA comprise ;
- les remboursements de trop-perçus de la contribution économique territoriale, de cotisations sociales, etc., dans la mesure où ces dépenses ont été déduites en charges (V. 186).

## V. Produits financiers

### Sources

BOI-BNC-BASE-20-20, § 760 à 800, 3 févr. 2016

### A. – PRINCIPE

**121** Sont imposables dans la catégorie des BNC :

- les intérêts produits par le placement des sommes appartenant à la clientèle et reçues en dépôt dans le cadre de l'activité libérale ;
- les intérêts de créances, dépôts, cautionnements et comptes courants qui ont un lien direct avec l'exercice de la profession ;
- les revenus d'actions ou de parts sociales de sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés (à l'exclusion des intérêts des créances, dépôts, cautionnement et comptes courants), qui ont été inscrites au patrimoine professionnel.
  - Toutefois, les professionnels peuvent demander chaque année l'imposition de ces revenus dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (V. 122).

### B. – RÈGLES PARTICULIÈRES

**122 Option pour l'imposition en revenus de capitaux mobiliers** – Les professionnels qui ont perçu des revenus d'actions ou de parts sociales de sociétés relevant de l'impôt sur les sociétés qui ont été inscrites au patrimoine professionnel peuvent opter chaque année pour leur imposition dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Ils doivent dans ce cas :

- déduire le montant brut de ces revenus, lorsqu'ils ont été mentionnés ligne 5 AE « produits financiers », à la ligne 43 « divers à déduire » de l'annexe n° 2035 B ;
- reporter dans la case ad hoc de la page 1 de la déclaration n° 2035 les montants correspondant aux revenus de capitaux mobiliers ; ces revenus doivent figurer pour les mêmes montants sur la déclaration n° 2042 à la page 3 (cadre 2 « revenus de capitaux mobiliers »).

**123 Sociétés de personnes** – L'Administration considère que lorsqu'une société de personnes acquiert des éléments susceptibles de lui procurer des revenus fonciers (location d'un local à des tiers) ou des revenus mobiliers (produit du placement des recettes), ces éléments ne font pas partie du patrimoine de la société et les revenus qu'elle est susceptible d'en retirer doivent être déclarés et imposés dans la catégorie qui

leur est propre (revenus fonciers et/ou revenus mobiliers) (BOI-BNC-BASE-10-20, § 210, 12 sept. 2012). Cette interprétation concerne la détermination du résultat de l'ensemble des sociétés de personnes relevant de la catégorie des BNC.

## VI. Sommes à retrancher des recettes imposables

### A. – DÉBOURS PAYÉS POUR LE COMPTE DES CLIENTS

#### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-20-20, 3 févr. 2016, § 60

**124** Les débours correspondent aux sommes payées par le professionnel à des tiers sur mandat préalable et explicite de son client.

**Exemple** Sont notamment visés les frais de procédure ou droits de plaidoiries acquittés par les avocats pour le compte de leurs clients, les droits d'enregistrement payés directement par les notaires aux services de la publicité foncière, les achats de timbres-quittance pour le compte de leurs élèves par les exploitants d'auto-écoles. Pour que les sommes ainsi versées reçoivent la qualification de débours, c'est le client qui doit être poursuivi en cas de non paiement des sommes dues et non le professionnel.

### B. – HONORAIRES RÉTROCÉDÉS

#### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-20-20, 3 févr. 2016, § 60 à 100

#### 1° Définition

**125** Constituent des rétrocessions de recettes ou d'honoraires, les **sommes reversées** par un membre d'une profession libérale, de **sa propre initiative et dans le cadre de la mission qui lui est confiée par son client**, soit à un confrère, soit à une autre personne exerçant une activité libérale complémentaire à la sienne. Ainsi les sommes versées à un professionnel relevant de la catégorie des BIC (sommes versées par un chirurgien-dentiste à un prothésiste) **ne constituent pas des honoraires rétrocedés** (V. **129**).

**En pratique** Les honoraires rétrocedés doivent obligatoirement figurer nominativement sur l'imprimé DAS 2, dès lors que les sommes versées à un même bénéficiaire excèdent 1 200 € par an (BOI-BIC-CHG-40-20-30, § 170, 15 juill. 2013). À défaut, une amende de 50 % des sommes non déclarées est exigible (CGI, art. 1736).

**126** Lorsqu'un professionnel demande à un confrère de réaliser tout ou partie d'une prestation pour son compte (sous-traitance), les **sommes payées au titre de cette prestation de sous-traitance ne constituent pas des honoraires rétrocedés**.

Elles doivent figurer en dépenses sur la ligne 21 du cadre 3 de l'annexe n° 2035 A « honoraires ne constituant pas des rétrocessions » ou dans le (ou les) poste (s) de dépenses correspondant à leur nature.

#### 2° Incidences de la définition

##### a) Redevances versées dans le cadre d'un contrat de collaboration

**127** Pour la détermination du résultat non commercial, les sommes qui sont versées par le praticien collaborateur au professionnel titulaire dans le cadre d'un contrat de collaboration **ne constituent pas des honoraires rétrocedés** mais la contrepartie des moyens d'exploitation mis à sa disposition (BOI-BNC-SECT-70-30, § 1 à 20, 12 sept. 2012).

**IMPORTANT** Les redevances doivent être mentionnées à la ligne 16 BG du cadre 3 de l'annexe n° 2035 A (location de matériel ou de mobilier), dans la case BW et sur la déclaration DAS2.

##### b) Redevances versées à un établissement de santé

**128** Les redevances versées par les praticiens exerçant au sein d'un établissement de santé (public ou privé) **ne constituent pas des honoraires rétrocedés** pour la détermination du bénéfice non commercial mais la contrepartie des moyens mis à sa disposition pour l'exercice de sa profession.

**Remarque** Ainsi, les sommes versées par un kinésithérapeute à la clinique où il exerce sa profession, en contrepartie de la mise à disposition de moyens nécessaires à cet exercice, ont pour objet de rémunérer la prestation fournie et ne présentent pas le caractère d'honoraires rétrocédés alors même qu'elles seraient calculées en pourcentage des honoraires perçus. Il s'agit de loyers déductibles en charges (CE, 26 juin 1996, n° 156736).

**IMPORTANT** Ces sommes sont à porter à la ligne 16 BG du cadre 3 de l'annexe n° 2035 A « location de matériel et de mobilier », mais ne doivent pas être portées dans la case BW, spécifique aux contrats de collaboration.

### c) Sommes versées par les chirurgiens-dentistes aux prothésistes

**129** Les sommes versées par les chirurgiens-dentistes aux mécaniciens-dentistes ou aux prothésistes dentaires en contrepartie des travaux effectués par ces derniers ne sont pas assimilées à des honoraires rétrocédés dès lors que ces derniers exercent une profession commerciale par nature (Doc. adm. 5 G-3111, § 17).

Cette solution doctrinale n'a pas été intégrée par l'Administration dans la Base BOFIP-Impôts. Dès lors que la refonte de la documentation administrative dans la Base BOFIP-Impôts a été effectuée à doctrine constante (Instr. 7 sept. 2012 : BOI 13 A-2-12, 7 sept. 2012), l'Administration est susceptible de l'intégrer dans la Base BOFIP-Impôts à l'occasion des corrections effectuées régulièrement sur le contenu de la Base BOFIP-Impôts (commentaires modifiés sans nouveauté doctrinale) pour rétablir la doctrine antérieure.

### d) Sommes versées entre experts-comptables et commissaires aux comptes

**130** Selon l'Administration, seuls sont considérés comme « honoraires rétrocédés » les honoraires qui sont reversés conformément aux usages de la profession à des confrères ou, par assimilation, à des personnes exerçant une activité complémentaire et agissant dans le cadre d'une même mission. Ces dispositions ne peuvent pas s'appliquer aux experts-comptables et commissaires aux comptes dès lors que ces professions sont entièrement indépendantes l'une de l'autre (Rép. min. Schuman, JO Sénat, 30 oct. 1975, p. 3140).

Cette solution doctrinale n'a pas été intégrée par l'Administration dans la Base BOFIP-Impôts. Dès lors que la refonte de la documentation administrative dans la Base BOFIP-Impôts a été effectuée à doctrine constante (Instr. 7 sept. 2012 : BOI 13 A-2-12, 7 sept. 2012), l'Administration est susceptible de l'intégrer dans la Base BOFIP-Impôts à l'occasion des corrections effectuées régulièrement sur le contenu de la Base BOFIP-Impôts (commentaires modifiés sans nouveauté doctrinale) pour rétablir la doctrine antérieure.



# Dépenses

## I. Définition des dépenses professionnelles

### A. – DÉFINITION

#### ■ Sources

CGI, art. 93, 1 ; BOI-BNC-BASE-40, 3 août 2016

**131** Les dépenses professionnelles, qui sont admises en déduction des recettes imposables, constituent un des éléments de détermination du résultat.

Pour être admises en déduction, les dépenses doivent :

- être **nécessitées par l'exercice de la profession** ;
- constituer des **charges nécessaires à l'acquisition du revenu professionnel**.

**132** L'application de ce principe se traduit par l'**exclusion** de la catégorie des dépenses professionnelles :

- des **dépenses personnelles** (V. **134**) ;
- des **dépenses patrimoniales** ayant notamment pour objet l'acquisition d'immobilisations (V. **136**).

**133** Les dépenses professionnelles doivent être ventilées sur le livre journal des dépenses dans les différents postes selon la **nomenclature des comptes** prévue pour les professions libérales et les titulaires de charges et offices, publiée par arrêté ministériel du 30 janvier 1978.

Sur les modalités de prise en compte des dépenses en comptabilité : (V. **3561**).

Les modalités de prise en compte des **dépenses réalisées par les sociétés et leurs associés** répondent à des règles particulières (V. **3149**).

### B. – DISTINCTION ENTRE DÉPENSES PROFESSIONNELLES ET PERSONNELLES

#### ■ Sources

CGI, art. 93, 1 ; BOI-BNC-BASE-40-10, 12 sept. 2012

**134** Les dépenses professionnelles déductibles doivent être nécessitées par l'exercice de la profession.

En revanche, **ne sont pas déductibles, les dépenses personnelles réalisées à titre privé qui n'ont pas de lien avec l'exercice de la profession**.

Selon la définition de l'Administration, il s'agit des dépenses que toute personne de même condition serait amenée à supporter dans les circonstances courantes de la vie et en dehors de l'exercice de toute activité professionnelle.

**135** Ainsi constituent des **dépenses personnelles non déductibles** (BOI-BNC-BASE-40-10, § 50, 12 sept. 2012) :

- les **dépenses afférentes à des biens meubles ou immeubles non affectés à l'exercice de la profession** (loyers d'appartements privés, dépenses de maison, salaires des employés de maison privés, entretien d'un véhicule ou d'un immeuble à usage privé) ;

Lorsqu'un bien meuble ou immeuble non affecté à l'exercice de la profession, fait l'objet d'une utilisation totale à titre professionnel, la déduction des charges incombant normalement au locataire est admise (V. **231**).

- les **dépenses d'agrément ou « somptuaires »** dont le rapport avec l'objet de la profession n'est pas établi comme les achats de gravures et lithographies destinées à l'ornement du cabinet professionnel (CAA Bordeaux, 30 avr. 2003, n° 99BX00074) ;

Toutefois, les frais d'acquisition de journaux et revues, de plantes et fleurs destinés à rendre plus agréable les séjours successifs et prolongés des patients au sein du cabinet d'un professionnel libéral constituent des dépenses professionnelles déductibles dès lors que les journaux, les revues et les fleurs sont utilisés dans son cabinet (CAA LYON, 22 juin 1995, n° 95-1430). S'agissant des conditions de déduction des frais d'acquisition de journaux et revues pour la salle d'attente (V. **296**).

- les **dépenses se rapportant à une activité bénévole** (dépenses supportées à l'occasion de travaux, réunions, manifestations et congrès en tant que membre ou animateur de groupement ou associations d'intérêt général) ;

Toutefois, l'Administration admet la déduction des dépenses exposées dans l'exercice d'une activité syndicale au sein de syndicats professionnels (BOI-BNC-BASE-40-10, § 480, 12 sept. 2012). La cour administrative d'appel de Bordeaux a également admis qu'un médecin, qui dispensait des cours bénévolement à l'hôpital, puisse déduire les frais de déplacement supportés à cette occasion, soit un aller-retour Biarritz-Bordeaux par semaine. Au cas particulier, les cours que donnait le praticien lui avaient permis d'obtenir le titre d'attaché hospitalo-universitaire reconnu dans l'exercice de sa profession (CAA Bordeaux, 30 mars 2006, n° 03BX01736).

- les **impôts personnels** (impôt sur le revenu, taxe d'habitation) (V. 212) ;
- les **frais de maladie et de santé** ;

Toutefois, sont admises en déduction, sous certaines limites et conditions, les dépenses liées à l'acquisition de prothèses dentaires ou auditives (V. 318).

- les **frais de coiffure ou de manucure, les bijoux** ;
- les **achats de vêtements de ville** (V. 316).

Les dépenses vestimentaires ne sont déductibles que dans la mesure où elles correspondent à l'acquisition de vêtements de travail spéciaux. Il en est ainsi de la robe portée par les avocats. Aucune déduction ne saurait en revanche être admise lorsque les vêtements ne se distinguent pas de ceux portés dans les circonstances courantes de la vie (BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 310, 7 févr. 2018). Toutefois, l'achat de tels vêtements pour un montant manifestement excessif peut entraîner le rejet par l'Administration de de leur déductibilité (achat de 61 blouses médicales brodées en 15 mois) (

Toutefois, selon le Conseil d'État, en cas de déduction de frais engagés pour des soins esthétiques ou pour l'achat de vêtements de ville utiles à l'activité professionnelle, il incombe au professionnel d'établir que les frais exposés excèdent ceux qui correspondent normalement au niveau de ses revenus (CE, 4 août 2006, n° 283424).

**IMPORTANT** Il n'est pas possible de dresser une liste exhaustive des dépenses personnelles qui ne sont pas admises en déduction. Pour les dépenses dont le lien avec l'exercice de la profession n'est pas évident ou discutable, les professionnels ont la faculté de demander, par écrit, une prise de position formelle à l'Administration sur la déductibilité d'une dépense déterminée dans le cadre de la **procédure de rescrit fiscal** (V. 2285) ou d'établir une **mention expresse** (V. 2285) indiquant les motifs de droit ou de fait pour lesquels une somme a été portée en déduction. Le fait que l'Administration n'ait pas remis en cause la déduction d'une dépense au titre d'une (ou plusieurs) année(s) déterminée(s) ne peut pas servir d'argument à un professionnel pour justifier la déduction de cette dépense au titre d'une année ultérieure (CAA Paris, 11 mars 2005, n° 01PA01043).

## C. – DISTINCTION ENTRE DÉPENSES PROFESSIONNELLES ET PATRIMONIALES

### ■ Sources

CGI, art. 93 ; BOI-BNC-BASE-40-10, 12 sept. 2012

**136** Les dépenses patrimoniales n'ont pas le caractère de dépenses professionnelles.

Sont notamment concernés :

- les **prélèvements effectués par le professionnel sur son compte bancaire professionnel ou sur sa caisse professionnelle**, pour alimenter sa trésorerie privée ;
- les **dépenses d'acquisition d'immobilisations** qui peuvent le cas échéant donner lieu à la constatation d'un amortissement (V. 459) ;

Les dépenses d'acquisition d'immobilisations ou de biens de faible valeur peuvent toutefois être portées directement en déduction (V. 294).

- les **dépenses relatives à l'acquisition d'une clientèle, d'un office ou d'une charge** même lorsque le prix fait l'objet de versements échelonnés sur plusieurs années ou d'une conversion en rente viagère ;
- les **remboursements du capital d'un emprunt** ;
- certaines pertes subies à l'occasion d'actes (prêts, engagements de caution, remboursements de capitaux, etc.) ne relevant pas normalement de l'exercice de la profession (V. 330).

## II. Conditions de déduction des dépenses

### A. – CONDITIONS GÉNÉRALES DE DÉDUCTION

#### ■ Sources

CGI, art. 93, 1 ; CGI, art. 99 ; BOI-BNC-BASE-40, 3 août 2016 ; BOI-BNC-BASE-40-10, 12 sept. 2012 ; BOI-BNC-BASE-40-20, § 1, 3 août 2016

#### 1° Dépenses nécessaires pour l'exercice de la profession

**137** Il appartient au professionnel de justifier que les dépenses portées en déduction sont nécessitées par l'exercice de sa profession. Cette justification repose sur la démonstration qu'il existe un **lien direct entre**



l'exercice de la profession et la dépense engagée. À défaut d'existence d'un tel lien la dépense est réputée constituer une dépense personnelle non déductible (V. 134).

**IMPORTANT** Le fait que la comptabilité du professionnel soit tenue par un expert-comptable, ne saurait l'exonérer de l'obligation de prouver l'usage professionnel des dépenses dont il demande la déduction de ses bénéfices non commerciaux (CAA Nancy, 10 mai 2007, n° 05NC01583).

**IMPORTANT** Les dépenses doivent se rattacher à un **exercice normal de la profession**, subordonnant ainsi à une obligation de comportement, la déduction des charges professionnelles. Le comportement du professionnel doit être normal, il doit correspondre à ce que l'on peut attendre d'un bon père de famille prudent et avisé, soucieux d'exercer son activité professionnelle conformément aux usages et **règles déontologiques** et au mieux de ses intérêts.

**Exemple** La cour administrative d'appel de Bordeaux s'est prononcée sur le sort de dommages et intérêts versés par un agent d'assurance pour acte de concurrence déloyale ayant consisté, après la révocation de son contrat d'agent d'assurances, à démarcher dans le cadre de sa nouvelle activité de courtier d'assurances les clients de son ancienne agence. De telles pratiques, qui exposaient le contribuable à un risque anormal, ne peuvent être regardées comme se rattachant à l'exercice normal de sa profession de courtier d'assurances. Ainsi, les indemnités versées ne constituent pas des charges déductibles des bénéfices non commerciaux de l'agent (CAA Bordeaux, 1<sup>er</sup> avr. 2014, n° 12BX00880).

## 2° Dépenses constituant une charge déductible

**138** Outre les dépenses personnelles (V. 134) et les dépenses patrimoniales (V. 136) ne peuvent être compris parmi les dépenses professionnelles :

- les amendes pénales, les pénalités d'assiette consécutives à des redressements sur les bases d'imposition ainsi que les pénalités de recouvrement (V. 217) ;
- les dépôts de garantie et les cautionnements (V. 330).

## 3° Dépenses retenues pour leur montant réel

**139 Principe** – Les dépenses admises en déduction doivent, en principe, être retenues pour leur montant réel. En effet, les principes d'imposition posés à l'article 93 du CGI pour le régime de la déclaration contrôlée ne prévoient que la prise en compte de dépenses réelles (BOI-BNC-BASE-40-20, § 1, 3 août 2016).

**140 Dérogation en faveur de certaines dépenses** – Dans un souci de simplification comptable, l'Administration admet que certains frais limitativement énumérés puissent faire l'objet, sous certaines conditions, d'une évaluation forfaitaire. Il s'agit :

- des frais de véhicules et de carburant (V. 363 et 366) ;
- des frais de blanchissage du linge professionnel (V. 316) ;
- de la déduction forfaitaire de 2 % couvrant les frais de cadeaux, réception, représentation, prospection, recherche, petits déplacements et blanchissage des médecins conventionnés en secteur 1 (V. 950) ;
- de l'abattement de 30 % dont bénéficient les inventeurs au titre des frais exposés en vue de la réalisation d'une invention (V. 1091).

**IMPORTANT** Ces tolérances administratives étant contraires au principe légal défini à l'article 93 du CGI, il conviendra de respecter strictement les conditions d'application fixées par l'Administration et de conserver tous les éléments permettant de justifier l'existence de ces frais.

## 4° Dépenses justifiées

**141** Les dépenses qui répondent aux trois conditions précédentes doivent être matériellement appuyées de pièces justificatives (factures, notes de débit).

Les tickets de caisse et les factures de cartes bancaires ne constituent pas à eux seuls des pièces justificatives. Il est recommandé de demander systématiquement une facture.

**Remarque** Il existe toutefois une tolérance administrative à l'égard de certaines petites dépenses pour lesquelles il n'est pas possible, ou contraire aux usages, d'obtenir une pièce justificative (ex : parcètres) dans la mesure où les frais sont en rapport avec la nature et l'importance de l'activité (Rép. min. Macquet n° 37104 : JOAN Q 2 avr. 1978, p. 1502 ; BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 60, 30 août 2016).

**IMPORTANT** Les associations agréées sont désormais tenues de réaliser auprès de chaque adhérent un examen périodique de sincérité visant à vérifier par sondage l'existence des pièces justificatives (V. (Statut de l'adhérent et missions des ARAPL)).

**142** Le fait de disposer d'un justificatif ne préjuge pas du caractère déductible d'une dépense. On rappelle que les dépenses doivent être justifiées au fond, le professionnel doit apporter la preuve qu'elles sont nécessitées par l'exercice de la profession, par rapprochement avec d'autres dépenses ou avec des recettes ou par tous autres moyens.

**Exemple** Pour être déductibles, les frais d'acquisition d'un billet d'avion doivent être appuyés d'une facture. La destination et la période d'utilisation doivent pouvoir être rapprochées d'une ou plusieurs missions professionnelles.

## 5° Dépenses comptabilisées

**143 Principe** – Au fur et à mesure de leur règlement, les dépenses doivent avoir été **enregistrées sur le livre-journal des dépenses**, conformément à la nomenclature des comptes des professions libérales (V. **3485**) ou à un plan comptable professionnel agréé par le ministère de l'Économie et des Finances (notaires). L'application de cette règle en comptabilité est conforme aux règles de détermination du résultat des titulaires de BNC prévoyant la prise en compte des recettes encaissées et des dépenses effectivement payées (V. **20**).

Le principe de comptabilisation des recettes à la date d'encaissement et des dépenses à la date de paiement ne s'applique pas lorsque professionnel a exercé l'option pour la détermination de son résultat en fonction des créances acquises et des dépenses engagées (CGI, art. 93 A) (V. **22**).

**144 Comptabilisation globale des recettes espèces** – Pour la tenue de leur livre-journal des recettes, les professionnels sont autorisés à comptabiliser globalement, **en fin de journée**, leurs recettes d'un **montant unitaire inférieur à 76 €**, à condition qu'elles aient fait l'objet d'un **paiement en espèces** au comptant, et que les justificatifs du détail de ces opérations (notes d'honoraires, brouillard de caisse) soient conservés (CGI, art. 286, I, 3°).

**145 S'agissant d'honoraires payés par chèques**, seuls les totaux des bordereaux de remises en banque peuvent être comptabilisés, dès lors que ces bordereaux sont conservés à l'appui du livre-journal et qu'ils comportent l'identité des différents tireurs (BOI-BNC-DECLA-20-30, § 40, 12 sept. 2012).

**IMPORTANT** Les titulaires de BNC relevant du régime de la déclaration contrôlée dont les recettes annuelles n'excèdent pas le seuil d'application du régime simplifié d'imposition de TVA (238 000 € en 2017, 2018 et 2019) à enregistrer leurs recettes et leurs dépenses professionnelles sur le livre-journal en retenant les dates d'opérations figurant sur les relevés bancaires (CGI, art. 99).

Cette mesure de simplification comptable ne présente pas de réels avantages pour les professionnels qui tiennent eux-mêmes leur comptabilité. En effet, la nécessité de tenir une comptabilité des recettes et dépenses espèces, à laquelle s'ajoutent les régularisations à effectuer en début et en fin d'année constituent une source de complication pour la détermination du résultat. **Il est donc recommandé aux professionnels de poursuivre l'enregistrement en comptabilité de leurs recettes et dépenses selon les règles de droit commun.**

Cette mesure de simplification légalise une pratique courante des professionnels de la comptabilité qui devront cependant veiller à appliquer les règles comptables de droit commun aux professionnels dont les recettes dépassent 238 000 €.

## B. – CAS DES DÉPENSES MIXTES

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-10, § 520 et 530, 12 sept. 2012

### 1° Dépenses ayant une finalité professionnelle et privée

**146** Certaines dépenses sont payées à la fois dans le cadre de l'activité libérale et dans l'intérêt personnel du professionnel.

Il peut s'agir par exemple :

- des frais afférents à une voiture utilisée pour des déplacements professionnels et privés ;
- du loyer d'un immeuble affecté pour partie à l'activité professionnelle et pour le surplus à l'habitation.

Il convient de déterminer la part de ces dépenses se rapportant à l'exercice de la profession. Pour déterminer la part déductible des dépenses mixtes, les professionnels doivent calculer un **coefficient d'utilisation professionnelle**, c'est-à-dire le pourcentage résultant du rapport entre l'utilisation professionnelle du bien et l'utilisation totale. Ensuite, une **méthode de comptabilisation et de déclaration doit être retenue** (méthode du brut ou méthode du net).

**147 Détermination des coefficients d'utilisation professionnelle** – Les critères qui permettent de fixer le « coefficient d'utilisation professionnelle » des dépenses mixtes **diffèrent en fonction de la nature de ces dépenses**. Les coefficients d'utilisation professionnelle sont **fixés sous la responsabilité du professionnel** compte tenu de ses propres conditions d'exploitation.

Il convient d'attacher beaucoup de soin à la détermination des coefficients d'utilisation professionnelle afin de se ménager les meilleurs moyens de preuve en cas de contrôle fiscal.

### Critères de détermination des coefficients d'utilisation professionnelle des principales dépenses mixtes

Dépenses afférentes à un véhicule	Kilométrage annuel professionnel / Kilométrage annuel total
Loyer d'un appartement	Surface utilisée à titre professionnel <sup>(1)</sup> / Surface totale
Salaire d'une femme de ménage	Nombre d'heures d'activité au sein du cabinet / Nombre d'heures total d'activité
Frais de chauffage d'un appartement utilisé à titre professionnel et privé	Nombre d'éléments de chauffage installés dans le cabinet / Nombre total d'éléments de chauffage
<sup>(1)</sup> Cette surface doit correspondre à celle déclarée pour l'établissement de la cotisation foncière des entreprises (CFE).	

Dans les autres situations, il appartient au professionnel de définir sa propre méthodologie de détermination de la quote-part professionnelle de frais mixtes selon des critères objectifs et motivés.

**148 Méthode de comptabilisation et de déclaration des dépenses mixtes** – Le professionnel peut procéder selon deux méthodes de comptabilisation (V. 3567 et s.) et de déclaration de ces dépenses : la méthode du brut ou la méthode du net :

- la **méthode du brut** permet au professionnel de comptabiliser dans le livre journal et de déclarer sur l'annexe n° 2035 A le montant total des dépenses mixtes (y compris la quote-part privée) dans les rubriques de dépenses correspondantes ; la quote-part privée fait l'objet d'une réintégration fiscale globale sur la ligne 36 CC « divers à réintégrer » de l'annexe n° 2035 B ;
- la **méthode du net** permet au professionnel de comptabiliser et de déclarer dans les rubriques de dépenses correspondantes la seule quote-part déductible (montant net) des dépenses mixtes ; la partie privée des dépenses mixtes, qui n'est pas déductible, est comptabilisée dans la rubrique « prélèvements de l'exploitant », elle n'apparaît pas sur la déclaration n° 2035.

**Exemple** M. Dufour, masseur-kinésithérapeute, a installé son cabinet dans l'appartement qui constitue sa résidence. Il a payé dans l'année :

- 9 452 € de loyers dont 2 363 € pour la partie professionnelle ;
- 915 € de frais d'électricité dont 152 € pour la partie professionnelle ;
- 183 € de frais d'assurance multirisques dont 46 € pour la partie professionnelle.

#### Incidences sur la déclaration n° 2035 du choix d'une méthode de comptabilisation et de déclaration des dépenses mixtes

Déclaration n° 2035	Méthode du brut	Méthode du net
Loyers et charges locatives (2035 A - Ligne 15 BF)	9 452 €	2 363 €
Chauffage, eau, gaz, électricité (2035 A - Ligne 20)	+ 915 €	+ 152 €
Primes d'assurances (2035 A - Ligne 22)	+ 183 €	+ 46 €
Total charges	10 550 €	2 561 €
Divers à réintégrer (2035 B - Ligne 36 CC)	- 7 989 € <sup>(1)</sup>	-
Déduction finale	2 561 €	2 561 €

<sup>(1)</sup> Ce montant correspond à la quote-part privée des dépenses : 7 089 € (loyer) + 763 € (électricité) + 137 € (assurances) = 7 989 €

**IMPORTANT** La méthode du brut s'impose notamment dans le cas où le coefficient d'utilisation professionnelle des dépenses ne peut être connu qu'en fin d'année (cas des frais de véhicules). La méthode du net permet quant à elle de présenter une déclaration économiquement plus juste au regard des critères qui sont désormais retenus en matière de prévention des difficultés des cabinets libéraux. En effet, cette méthode permet de dégager sur la déclaration n° 2035 A un résultat d'exploitation (ligne excédent ou insuffisance) qui tient compte des seules dépenses professionnelles. La méthode du brut conduit à minorer artificiellement le résultat d'exploitation dès lors qu'il tient compte de la partie privée des dépenses.

Une méthode intermédiaire peut également être mise en œuvre. Elle consiste à comptabiliser les dépenses selon la méthode du brut tout au long de l'année et à appliquer les coefficients d'utilisation professionnelle sur chaque poste de dépenses mixtes à la fin de l'année pour ne faire apparaître que le montant net des dépenses sur la déclaration n° 2035 A. L'écart entre la comptabilité et la déclaration est expliqué par un tableau de passage.

## 2° Dépenses communes à plusieurs activités

**149** Un raisonnement similaire à celui exposé ci-dessus pour les dépenses faisant l'objet d'une utilisation professionnelle et privée peut être retenu lorsque le professionnel exerce une activité libérale parallèlement ou accessoirement à une autre activité (salariée, commerciale).

Les professionnels qui exercent plusieurs activités relevant de catégories d'imposition différentes (BNC, BIC, traitements et salaires) peuvent **répartir au prorata des recettes brutes** de chaque activité l'ensemble des dépenses payées indistinctement pour l'exercice de ces différentes activités. Ils doivent rattacher à la catégorie d'imposition déterminée les dépenses qui lui sont spécifiques.

**Exemple** Un médecin libéral exerce également à l'hôpital en qualité de salarié.

Recettes activité libérale : 100 000 €

Salaires annuel brut : 30 000 €

Total : 130 000 €

Il utilise un véhicule uniquement pour les déplacements liés à l'activité libérale et à l'activité salariée et dispose d'un autre véhicule personnel.

Il a effectué 28 900 km dans l'année avec le véhicule professionnel dont 6 600 km dans le cadre de l'activité salariée et 22 300 km au profit de l'activité libérale, le total des frais de voiture est de 8 000 €.

Frais de congrès payés au profit de l'activité salariée et de l'activité libérale : 2 600 €.

### 1. Détermination du bénéfice non commercial

Ce praticien peut déduire de ses revenus non commerciaux :

- au titre des frais de voiture :  $8\,000\text{ €} \times 22\,300\text{ km} / 28\,900\text{ km} = 6\,173\text{ €}$  (arrondis)

- au titre des frais de congrès :  $2\,600\text{ €} \times 100\,000\text{ €} / 130\,000\text{ €} = 2\,000\text{ €}$

### 2. Détermination des salaires imposables

Si le praticien opte pour les frais réels au titre de l'activité salariée, il déduira sur la déclaration n° 2042 à la rubrique « frais réels activité salariée » :

- au titre des frais de voiture :  $8\,000\text{ €} \times 6\,600\text{ km} / 28\,900\text{ km} = 1\,827\text{ €}$  (arrondis)

- au titre des frais de congrès :  $2\,600\text{ €} \times 30\,000\text{ €} / 130\,000\text{ €} = 600\text{ €}$

- soit une déduction totale de :  $1\,827\text{ €} + 600\text{ €} = 2\,427\text{ €}$

À ces frais, il conviendra d'ajouter éventuellement les autres frais réels propres à cette activité salariée.

Dans le cas contraire, il bénéficiera d'une déduction forfaitaire de 10 % qui couvrira l'ensemble des frais afférents à l'activité salariée ( $30\,000\text{ €} \times 10\% = 3\,000\text{ €}$ ).

## C. – DATE DE PRISE EN COMPTE DES DÉPENSES

### ■ Sources

CGI, art. 93, 1 ; CGI, art.12

## 1° Principe de déduction des dépenses réellement payées

**150** Pour être admises en déduction, les dépenses doivent avoir été effectivement payées au cours de l'année civile d'imposition (BOI-BNC-BASE-40-10, § 540, 12 sept. 2012).

**IMPORTANT** La jurisprudence fait une application stricte du principe de déduction des dépenses effectivement payées pour les **dépenses engagées préalablement à une installation** (CE, 18 déc. 1987, n° 69382). Le Conseil d'État considère que les dépenses acquittées au cours de l'année précédant celle de l'installation ne peuvent être déduites qu'au titre de cette même année et générer un déficit imputable sur le revenu global.

De son côté, l'Administration, a considéré, dans une réponse ministérielle non encore reprise à ce jour dans sa base documentaire BOFIP-Impôts, que le principe de prise en compte des dépenses effectivement payées au cours de l'année civile d'imposition ne s'appliquait pas en cas de début d'activité (Rép. min. n° 34791 : JOAN Q 13 oct. 1980).

Ainsi, les frais de déplacement et de séjour engagés par un notaire pour la recherche d'un office ne peuvent être portés en déduction tant que l'exercice de l'activité n'est pas effectivement entrepris.

L'application de cette solution pragmatique semble pouvoir être maintenue, dès lors qu'il est impossible de déposer une déclaration n° 2035 au titre d'une année donnée (2018) s'il n'y a pas eu de déclaration de début d'activité au cours de cette même année. Les dépenses engagées préalablement à l'installation, appuyées des justificatifs correspondants, peuvent donc être rattachées à la première déclaration n° 2035 des revenus 2019 déposée en 2020.

### Date de prise en compte des dépenses selon le mode de paiement utilisé

en espèces	la date du paiement
par chèque ou TIP	la date de la remise du chèque ou du TIP au bénéficiaire
par virement bancaire ou postal	la date du débit du compte bancaire ou postal

par carte de paiement	la date du paiement <sup>(1)</sup>
par effet de commerce	la date du paiement fait par la banque

(1) S'agissant des dépenses réglées au moyen d'une carte de crédit, la cour administrative d'appel de Lyon a jugé qu'elles devaient être comptabilisées à la date de l'opération matérielle de validation du paiement, quelle que soit la date à laquelle cette opération sera débitée sur le compte bancaire (CAA Lyon, 29 déc. 2005, n° 02LY00778).  
En pratique, il s'agit de la date à laquelle :

- le commerçant remet la facture carte bleue après validation du paiement ;
- la validation du paiement est notifiée oralement en cas de paiement par carte bancaire par téléphone ou par l'affichage ou l'envoi d'un message de validation en cas de paiement en ligne.

**Exemple** Un chèque (ou un titre interbancaire de paiement) relatif à une dépense, remis au bénéficiaire le 24 décembre 2018 et débité du compte bancaire le 5 janvier 2019, doit être déduit sur la déclaration des revenus non commerciaux perçus en 2018. Une dépense qui n'a pas été déduite au titre des revenus de l'année 2018 par exemple, ne saurait être reportée et déduite au titre de 2019 ; la déduction ne peut se faire qu'en déposant une déclaration rectificative pour 2018.

## 2° Dérogations

- 151** Le principe de prise en compte des dépenses payées ne s'applique pas dans les cas suivants :
- option pour une détermination du résultat d'après les créances acquises et les dépenses engagées (V. **22**) ;
  - cessation d'activité ou décès (V. **3454**) ;
  - option pour l'échelonnement de la déduction des frais de premier établissement engagés au moment de l'acquisition d'un office ou d'une clientèle, lors de l'installation ou lors de la constitution d'une société (V. **152**) ;
  - option pour la déduction des frais d'acquisition des immobilisations sur la même durée que l'immobilisation à laquelle ils se rattachent (V. **502**) ;
  - apport de l'activité individuelle en société (V. **3366**) ;
  - option pour l'imposition d'après un bénéfice moyen pour les titulaires de revenus de la production littéraire, scientifique, artistique ou de revenus provenant de la pratique d'un sport (V. **1065**).

## III. Frais de premier établissement

### Sources

BOI-BNC-BASE-40-30, 3 août 2016

**152 Définition** – Les frais de premier établissement correspondent aux frais engagés en vue de l'exercice de la profession, au moment de l'acquisition d'un office ou d'une clientèle ou au moment de la constitution d'une société. Ils comprennent notamment :

- les frais de prospection, de recherches, d'études,
- les frais de publicité,
- le cas échéant, les frais d'actes de constitution de sociétés, à savoir, les droits d'enregistrement, les frais d'actes, les honoraires.

Les frais d'acte et d'enregistrement payés par un associé à l'occasion de l'acquisition de titres d'une société civile professionnelle (V. **3351**) sont déductibles, pour l'assiette de l'impôt sur le revenu, de la part qui lui revient dans le bénéfice social (CE, 18 déc. 1987, n° 69382). Il en est de même en ce qui concerne l'acquisition de parts de sociétés civiles de moyens.

**153 Modalités de déduction** – Les dépenses nécessitées par l'exercice d'une profession non commerciale devant être retranchées des recettes de l'année civile au cours de laquelle elles ont été effectivement acquittées, ces frais doivent en principe être déduits intégralement en une seule fois, au titre de l'année de leur paiement. Toutefois, l'Administration admet, sous réserve que le contribuable en fasse expressément la demande, que la déduction de ces frais soit effectuée de manière échelonnée sur une période maximale de cinq ans, suivant un plan d'amortissement linéaire. Ce plan ne peut être modifié au cours de la période d'amortissement choisie.

**IMPORTANT** Les frais d'acquisition des divers éléments affectés à l'exercice de la profession (charge, office, clientèle, immobilisations) ne constituent pas des frais de premier établissement. Ainsi, les commissions versées à un intermédiaire, les honoraires de notaire, les droits de mutation et d'enregistrement, les frais d'insertion, les frais d'adjudication, se rapportant à des éléments affectés à l'exercice de la profession constituent des frais d'acquisition d'immobilisations. Le professionnel peut décider soit de les déduire immédiatement (V. **300**) soit de les incorporer au coût d'acquisition des immobilisations auxquelles ils se rapportent et, le cas échéant, faire l'objet d'un amortissement (V. **502**).

## IV. Fournitures, produits revendus à la clientèle ou utilisés par le professionnel

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-50, 12 sept. 2012

**154** Ce poste de dépenses concerne les fournitures et produits :

- achetés et revendus à la clientèle ;
  - ou qui entrent dans la composition des prestations effectuées par le professionnel.
- D'une manière générale, il s'agit de fournitures et de produits consommables.

**Exemple** Le poste « achats » peut notamment comprendre les dépenses suivantes :

- rouleaux de draps d'examen, gants stériles, petite pharmacie, pour un médecin ;
- films radios pour un médecin radiologue ;
- piquets et balises pour un géomètre expert ;
- seringues, collecteurs d'aiguilles, compresses pour une infirmière ;
- ors, résines et prothèses pour un chirurgien-dentiste ;
- papier de tirages de plans pour un architecte ;
- les travaux informatiques réalisés par un sous-traitant qui sont refacturés aux clients peuvent également être déduits dans le poste « achats ».

**155** En revanche, ne doivent pas figurer dans le poste achats :

- les dépenses d'acquisition de petits matériels et outillages et de fournitures de bureau (V. 255) ;
- les sommes versées au titre de prestations de sous-traitance (honoraires rétrocédés, honoraires ne constituant pas des rétrocessions).

## V. Frais de personnel

### A. – SALAIRES NETS ET AVANTAGES EN NATURE

#### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-10, 5 juill. 2017 ; BOI-BIC-CHG-40-50-10, § 190 et s., 5 juill. 2017

#### 1° Salaires nets et appointements

#### ■ Sources

L. fin. 2019, n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 60

**156 Sommes déductibles** – Pour être déductibles, les rémunérations allouées aux salariés doivent correspondre à une charge effective et justifiée, et donc à un travail réellement fourni à des fins exclusivement professionnelles.

Parmi les mesures d'urgence économiques et sociales mises en œuvre par la loi du 24 décembre 2018 (L. n° 2018-1213, 24 déc. 2018, art. 1<sup>er</sup>) afin de répondre aux contestations sociales des « gilets jaunes », la loi ouvre aux professionnels employeurs la faculté de verser à leurs salariés une prime exceptionnelle exonérée de charges sociales et fiscales sous les conditions suivantes :

- le montant de la prime est inférieur ou égal à 1 000 € par bénéficiaire ;
- la prime est versée à un salarié ayant perçu en 2018 une rémunération inférieure à 3 fois la valeur annuelle du SMIC calculée sur la base de 35 heures, soit 53 944 € bruts pour 2018) ;
- le bénéficiaire était présent au 31 décembre 2018 ou à la date de son versement s'il est antérieur (si elle a été versée entre le 11 décembre 2018 et le 31 décembre 2018) ;
- son montant peut varier mais en fonction de certains critères, tels que la rémunération, le niveau de classification, la durée du travail prévue au contrat ou la durée de présence effective en 2018 ;
- les congés de maternité, paternité, d'adoption et d'éducation sont assimilés à des périodes de présence effective pour le calcul du montant de la prime exceptionnelle.

Le montant de la prime, l'éventuel plafond de rémunération et ses modalités de calcul (modulation du niveau de la prime entre les bénéficiaires) sont déterminés :

- par décision unilatérale de l'employeur prise avant le 31 janvier 2019, après information des représentants du personnel (CSE, CE, délégués du personnel ou délégation unique du personnel), s'ils existent dans l'entreprise, au plus tard le 31 mars 2019 ;
- par accord d'entreprise conclu avant le 31 mars 2019 dans les conditions de négociation d'un accord d'intéressement (convention ou accord collectif de travail ; accord entre l'employeur et les représentants d'organisations syndicales représentatives dans l'entreprise ; à la suite de la ratification, à la majorité des deux tiers du personnel, d'un projet d'accord proposé par l'employeur ; accord conclu au sein du comité social et économique.

- son versement intervient **au plus tard le 31 mars 2019**.
  - La prime ne peut se substituer :
    - à des augmentations de rémunération ni à des primes prévues par accord salarial, contrat de travail ou usage d'entreprise ;
    - à des éléments de rémunération (au sens de l'article L. 242-1 du code de la sécurité sociale) versés par l'employeur ou devenant obligatoires en vertu de règles légales, contractuelles ou d'usage.
- Le montant des primes versées est bien évidemment déductible du résultat et dès lors que les conditions ci-dessus sont respectées, la prime ainsi fixée est, en outre, exonérée :
- de toutes les cotisations et contributions sociales d'origine légale ou conventionnelle ;
  - de la cotisation au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction, de la taxe d'apprentissage et sa contribution supplémentaire et de la participation formation professionnelle ou du versement au titre du congé individuel de formation.

Les rémunérations versées aux **enfants du professionnel ou à son conjoint** sont susceptibles d'être admises en déduction si elles ne présentent pas d'exagération et correspondent à un **travail effectif**.

**Sont déductibles**, les salaires et appointements ainsi que, quelle que soit leur dénomination, **toutes les sommes allouées aux employés, aides ou collaborateurs**, liés au professionnel par un **contrat de travail**, en contrepartie de la fourniture d'un travail.

Concernant le **salairé versé au conjoint du professionnel**, pour l'imposition des revenus de 2018, celui-ci est désormais **intégralement déductible** et ce, que le professionnel **soit ou non adhérent** à un OGA et quel que soit le régime matrimonial existant dès lors, bien évidemment :

- que le conjoint **participe effectivement** à l'exercice de la profession ;
- et que son salaire a donné lieu au **versement des cotisations sociales en vigueur** (CGI, art. 154, I, al. 1 ; L. fin. 2019, n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 60).

Jusqu'à l'imposition des revenus de 2017, on rappelle que seuls pouvaient être intégralement déduits :

- le salaire versé au conjoint (ou au conjoint d'un associé d'une société de personnes) mariés sous un régime exclusif de communauté ;
- le salaire versé au conjoint (ou au conjoint d'un associé d'une société de personnes) mariés sous un régime de communauté à la condition que durant toute l'année d'imposition le professionnel ait été adhérent d'un **organisme de gestion agréé**.

Lorsque dans ce dernier cas, le **professionnel n'était pas adhérent d'un organisme de gestion agréé**, la déduction du salaire du conjoint était **limitée à 17 500 €** (13 800 € avant le 1<sup>er</sup> janvier 2016).

**157 Sommes non déductibles** – Ne sont pas déductibles :

- les **avances ou acomptes consentis au personnel**, qui constituent des prêts ;
- la **quote-part qui correspond à l'utilisation privée de la rémunération versée à du personnel de maison employé à la fois pour un service personnel et à des fins professionnelles** ;

Les salaires et charges sociales versés pour l'emploi d'une personne affectée à l'entretien de locaux à usage mixte peuvent être déduits en fonction du pourcentage réel d'affectation de ces dépenses à l'exercice de la profession et non en fonction du pourcentage d'affectation de la surface du local à usage professionnel (CE, 6 nov. 1991, n° 68393).

- les **rémunérations que s'allouerait le professionnel lui-même**, puisque le travail effectué est normalement rémunéré par le bénéficiaire ;

L'aide financière au titre des services à la personne que le professionnel se verse à lui-même, dans la limite de 1 830 € par an (en espèces ou sous forme de CESU), y compris lorsqu'il n'emploie aucun salarié, est assimilée à une rémunération et ne constitue pas une dépense professionnelle déductible. Le montant de cette aide doit être déduit du bénéfice reporté sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C.

- les **appointements prélevés par les associés d'une société de personnes** puisque la rémunération de leur travail personnel ou de leur collaboration à la gestion du cabinet s'opère par la répartition à leur profit des bénéfices sociaux.

## 2° Sommes versées au personnel au titre de l'intéressement

**158** D'une manière générale, les sommes versées aux salariés dans le cadre d'un **accord d'intéressement** qui répond aux conditions fixées aux articles L. 3311-1 à L. 3315-5 du Code du travail sont déductibles sans limitation de montant du bénéfice imposable (CGI, art. 237 ter A ; BOI-BIC-PTP-20-10, § 280 et s., 3 févr. 2016).

Lorsque le **professionnel et/ou son conjoint collaborateur ou associé bénéficiaire** également de l'accord d'intéressement les sommes qu'ils se sont attribuées sont **déductibles** sous certaines conditions à la ligne 43 CL « divers à déduire » de l'annexe n° 2035 B.

**IMPORTANT** La déduction des sommes versées au titre de l'intéressement est subordonnée au dépôt de l'accord à l'unité territoriale de la direction régionale des Entreprises, de la Concurrence, de la Consommation, du Travail et de l'Emploi (DIRECCTE). L'accord doit contenir des clauses obligatoires énumérées aux articles L. 3313-1 et L. 3313-2 du Code du travail. Bien que la loi ne prévoit pas de limitation fiscale à la déduction des sommes versées aux salariés, le **montant global des primes versées annuellement est limité à 20 % du total des salaires bruts versés aux personnes concernées** (C. trav., art. L. 3314-8). Les sommes versées au titre de l'intéressement peuvent ouvrir droit, sous certaines conditions, à un **crédit d'impôt (V. 928)**.

Pour le calcul de cette limite de 20 %, il convient de prendre en considération :

- le total des salaires bruts versés à l'ensemble des salariés ;
- le revenu non commercial soumis à l'impôt sur le revenu au titre de l'année précédente lorsque le professionnel ou son conjoint bénéficie également de l'accord d'intéressement.

### 159 La prime d'intéressement versée à chaque bénéficiaire est plafonnée à la moitié du plafond annuel de la sécurité sociale.

Le plafond de sécurité sociale à retenir est celui en vigueur lors de l'exercice au titre duquel l'intéressement se rapporte. L'intéressement versé en 2018 se rapporte aux résultats de l'année 2017. Les primes versées en 2018 sont donc plafonnées à la moitié du plafond de la sécurité sociale 2017, soit  $39\,228/2 = 19\,614 \text{ €}$ .

Pour les salariés n'ayant pas accompli une année entière dans l'entreprise, le plafond individuel est calculé au prorata du temps de présence.

### 160 Les sommes versées aux salariés sont exonérées de cotisations et contributions sociales mais elles demeurent soumises à la CSG (9,2 % à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018 - 7,5 % auparavant - avec un abattement de 1,75% sur le montant des salaires, dans la limite de quatre fois le plafond SS), à la CRDS (0,5 %) aux cotisations accident du travail et maladies professionnelles ainsi qu'au forfait social.

Jusqu'au 31 décembre 2018, le **taux du forfait social est fixé à 20 %** pour les gains et rémunérations versés depuis le 1<sup>er</sup> août 2012 (au lieu de 8 % auparavant) (Code séc. soc. art. L. 137-15 à L. 135-17).

Le **taux du forfait social est réduit de 20 % à 16 %** sur l'intéressement, la participation et l'abondement versés, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016 sur un PERCO dès lors que le règlement du Plan respecte les deux conditions (cumulatives) suivantes :

- la modalité de gestion par défaut du plan est la gestion pilotée, c'est-à-dire l'allocation de l'épargne permettant de réduire progressivement les risques financiers en fonction de l'horizon d'investissement ;
- dans le cadre de cette gestion pilotée, le portefeuille de parts détenu comporte au moins 7 % de titres susceptibles d'être employés dans un PEA-PME (Code monet. fin. art. L. 221-32-1).

La réduction du taux s'applique à la totalité des sommes versées dans un PERCO dont le règlement respecte ces deux conditions.

Toutefois, **le taux du forfait est fixé à 8 %** pour :

- les contributions des employeurs de 11 salariés et plus (depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, 10 salariés et plus auparavant) au financement de prestations complémentaires de **prévoyance** bénéficiant aux salariés, aux anciens salariés et à leurs ayants droit ;

Les professionnels qui, en raison de l'accroissement de leur effectif, atteignent ou dépassent pour la première fois, au titre des années 2016, 2017 ou 2018, l'effectif de 11 salariés restent dispensés de forfait social pendant trois ans.

- les sommes versées affectées à la **réserve spéciale de participation** au sein des sociétés coopératives ouvrières de production (SCOP) (L. fin. rect. 2012, n° 2012-958, 16 août 2012, art. 33).

Les sommes attribuées aux salariés sont en principe imposables dans la catégorie des traitements et salaires. Toutefois, les salariés peuvent bénéficier d'une exonération dans la limite d'un montant égal à la moitié du plafond annuel de la sécurité sociale soit 19 614 € (39 228/2) en 2017 lorsque les sommes reçues au titre de l'intéressement sont affectées à un plan d'épargne salariale (C. trav., art. L. 3315-2) ;

- les sommes versées, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, au titre d'un dispositif d'épargne salariale facultatif (c'est-à-dire un accord d'intéressement ou de participation volontaire pour une entreprise de moins de 50 salariés) à la double condition qu'il s'agisse d'un premier accord, de participation ou d'intéressement, conclu et mis en place au sein d'un cabinet qui n'avait pas conclu d'accord au cours d'une période de cinq ans avant la date d'effet du nouvel accord. Ce taux réduit ne s'applique toutefois pas aux sommes versées au titre de l'abondement de l'employeur (y compris l'abondement sur la participation ou l'intéressement). Son application est limitée à une période de 6 années à compter de la date d'effet de l'accord (Code séc. soc art. L. 137-16).

### 161 À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 :

➤ sont **exonérées du forfait social** :

- les sommes versées par les **professionnels employant moins de 50 salariés au titre de la participation, de l'intéressement et des versements de l'employeur** (abondements), quel que soit le support d'investissement ;
- Les conditions jusqu'alors prévues pour bénéficier du taux de 8 % ne sont par conséquent plus applicables.
- les sommes versées par les professionnels dont l'effectif est compris entre 50 et 249 salariés au seul titre de l'intéressement ;
- le taux du forfait social est réduit de 20 à 10 % pour les **abondements de l'employeur dans un PEE lorsque le salarié acquiert les titres** (actions ou certificats d'investissement) émis par l'entreprise ou par une entreprise du groupe auquel elle appartient (L. fin. séc. soc. pour 2019, n° 2018-1203, 22 déc. 2018, art. 16).

## 3° Indemnités, allocations et remboursements de frais

**162** Sont déductibles, les **indemnités diverses allouées au personnel** (indemnités versées à l'expiration du contrat de travail, indemnités de congés payés) et les **allocations ou remboursements forfaitaires ou réels de frais** (notamment les remboursements de frais de trajet domicile-travail des salariés).

**Remarque** Les frais professionnels sont des charges de caractère spécial inhérentes à la fonction ou à l'emploi du salarié, que celui-ci supporte au titre de l'accomplissement de son travail. Le professionnel employeur a le choix d'indemniser son salarié pour les frais qu'il engage lors de ses déplacements professionnels :

- soit sous forme de dépenses réellement engagées ;
- soit sous forme d'allocations forfaitaires à condition qu'elles n'excèdent pas certains montants fixés par arrêté (A. 20 déc. 2002 ; A. 25 juill. 2005 ; Lettre-circ. ACOSS n° 2005-077, 3 mai 2005 ; Lettre-circ. ACOSS n° 2005-129, 6 sept. 2005).



**IMPORTANT** Le choix d'un mode de remboursement réel ou forfaitaire des frais de véhicules du personnel du cabinet n'a pas d'incidence sur le choix d'un mode de déduction des frais de véhicules pour le professionnel (V. 337).

## 4° Gratifications versées aux stagiaires

**163** Le stagiaire n'est pas lié par un contrat de travail au professionnel qui l'accueille et n'a pas le statut de salarié. Son passage au sein du cabinet n'a qu'un but pédagogique et de formation, même s'il peut être tenu d'exécuter des tâches à caractère professionnel.

**164** Les stages, obligatoires ou non, doivent faire l'objet d'une **convention conclue entre le professionnel, le stagiaire et l'établissement d'enseignement**. À l'exception de ceux qui sont intégrés à un cursus pédagogique, les stages ont une durée **qui ne peut excéder six mois**. Tout stagiaire est tenu de se conformer aux règles internes du cabinet : horaires, discipline, règles de sécurité, d'hygiène (C. éduc., art. L. 124-1 à L. 124-20 ; art. D.124-1 à D. 124-9 et R. 124-10.; Circ. Acoss, n° 2015/0000042, 2 juill. 2015).

**165** La loi limite, **sauf exception, à 6 mois par année d'enseignement la durée des stages** dans une même entreprise.

L'accueil successif de stagiaires, au titre de conventions de stage différentes, pour effectuer des stages dans un même poste n'est possible qu'à l'expiration d'un délai de carence égal au tiers de la durée du stage précédent (sauf si le stage précédent a été interrompu avant son terme à l'initiative du stagiaire).

Par ailleurs, le stagiaire a droit aux tickets restaurant, aux remboursements des frais de transport et à l'accès aux activités sociales et culturelles dans les mêmes conditions que les autres salariés du cabinet.

Les conventions de stage en cours au cours d'une même semaine civile ne peuvent excéder :

- le nombre de 3 au sein d'un cabinet de moins de 20 salariés ;
- 15 % de l'effectif au sein d'un cabinet d'au moins 20 salariés.

**IMPORTANT** Aucune convention de stage ne peut être conclue pour remplacer un salarié en cas d'absence, de suspension de son contrat de travail ou de licenciement, pour exécuter une tâche régulière correspondant à un poste de travail permanent, pour faire face à un accroissement temporaire de l'activité du cabinet ou pour occuper un emploi saisonnier (C. éduc., art. L. 124-7).

**166 Stages d'une durée supérieure à deux mois** - Lorsque la durée du stage est supérieure à deux mois même non consécutifs dans la même année scolaire ou universitaire (soit l'équivalent de 44 jours à 7 heures par jour), celui-ci fait **obligatoirement l'objet d'une gratification** dont le montant peut être fixé par la convention de branche ou par l'accord professionnel étendu dont relève le cabinet (C. éduc. art. L. 124-6).

**167** Toutefois, le **montant minimal de la gratification versée au stagiaire ne peut être inférieur à 15 % du plafond horaire de la sécurité sociale**.

Le montant minimal horaire de la gratification s'établit donc à **3,60 €** pour les conventions de **stages signées en 2016 et en 2017** et à **3,75 €** pour les conventions de **stages signées en 2018 et 2019**, soit une **gratification mensuelle** (base horaire mensuelle forfaitaire de 154 heures/mois) **minimale de 554,40 €** pour les conventions de **stages signées en 2016 et en 2017** et de **577,50 €** pour les conventions de **stages signées en 2018 et en 2019**.

Aucune cotisation sociale n'est due lorsque la gratification versée par l'employeur reste inférieure ou égale à ce montant.

**IMPORTANT** Les **stages accomplis par les élèves et les étudiants auxiliaires médicaux en formation ne sont pas soumis à l'obligation de gratification**.

**168 Autres stages** - Pour tous les stages autres que ceux dont la durée excèdent 2 mois, le versement d'une gratification est facultatif et relève de la « négociation » entre le stagiaire et le professionnel qui l'accueille.

**169 Sommes admises en déduction** - La gratification versée au stagiaire constitue une **dépense professionnelle déductible**. Il en va de même des avantages en nature qui lui sont consentis en plus de la gratification minimale.

## 5° Avantages en nature

**170** Sont déductibles, les avantages en nature (**nourriture, logement, mise à disposition de véhicule**) ou en espèces (gratifications, titres restaurant, chèques-lire, chèques-disques, chèques-culture, bons d'achat, chèques vacances - Sur ces derniers, V. 176).

Les **sommes remboursées par un professionnel à un employé au titre des frais engagés par la préparation du permis de conduire** constituent une dépense professionnelle déductible dès lors qu'il est nécessaire au bon fonctionnement du cabinet que cet employé puisse conduire (CE, 17 mars 1982, n° 22596 et n° 22597).

**171** Les avantages en nature sont en principe pris en compte dans l'assiette des cotisations de sécurité sociale d'après leur valeur réelle. Toutefois, le professionnel est autorisé à pratiquer des évaluations forfaitaires pour les avantages en nature suivants :

- de nourriture ;
- de logement ;
- d'utilisation permanente par les salariés d'un véhicule dont le professionnel assume la charge ;
- d'utilisation, en partie privée, par le salarié, des outils issus des nouvelles technologies de l'information et de la communication (téléphone mobile, micro-ordinateurs) que l'employeur met à sa disposition.

Les montants et limites à retenir pour l'évaluation des avantages en nature 2018 sont fixés par l'Administration dans sa base documentaire BOFIP-Impôts (BOI-RSA-BASE-20-20, 1<sup>er</sup> août 2018 ; BOI-BAREME-000014, 26 janv. 2018).

## 6° Aide financière pour l'accès des salariés aux services à la personne (CESU)

**172 Nature et montant de l'aide financière** – Les professionnels ont la faculté d'accorder une aide financière à leurs salariés pour les encourager à recourir aux services à la personne (C. trav., art. L. 7231-1 et s. ; BOI-BIC-CHG-40-50-10, § 10 et s., 5 juill. 2017).

Il s'agit notamment des services aux personnes à leur domicile relatifs aux tâches ménagères et familiales : entretien de la maison et travaux ménagers, petits travaux de jardinage, garde d'enfants à domicile, soutien scolaire à domicile.

**173** Le montant de l'aide financière est plafonné à **1 830 € par an et par salarié**.

L'aide financière, qui est exonérée de cotisations sociales, peut être accordée :

- directement sous la forme d'un **versement direct au profit du salarié** ;
- **par l'intermédiaire d'un prestataire de services à la personne** ;
- par remise au salarié de **chèques emploi-service universel (CESU)** préfinancés par le professionnel selon le même principe que les tickets-restaurants.

**IMPORTANT** Les professionnels ont également la faculté de **se verser une aide financière à eux-mêmes** en vue de recourir aux services à la personne à titre personnel. Lorsque le professionnel ou la société emploie des salariés, l'aide financière, y compris le CESU préfinancé, est accordée seulement si l'ensemble de leurs salariés en bénéficie également selon les mêmes règles d'attribution. En revanche, lorsque le professionnel ou la société n'emploie aucun salarié l'aide financière, y compris le CESU préfinancé, est attribuée sans autre condition. Le **montant de l'aide financière** (plafonné à 1 830 €) que s'alloue le professionnel **ne doit pas être porté dans le poste frais de personnel**. L'Administration considère en fait que la déduction de l'aide financière que le professionnel s'est versée à lui-même doit être effectuée, dans la limite de 1 830 €, avant le report du bénéfice imposable sur la déclaration n° 2042 C PRO. Si ce montant a été porté en dépense sur l'annexe n° 2035 A, il doit être réintégré à l'annexe 2035 B à la ligne « Divers à réintégrer ».

**174 Régime fiscal de l'aide financière** – Le salarié est exonéré d'impôt sur le revenu au titre de l'aide financière reçue y compris lorsqu'elle est attribuée sous forme de CESU (CGI, art. 81, 37°).

Le professionnel peut non seulement **déduire le montant de l'aide financière** versée à ses salariés dans la limite de 1 830 € mais il peut également en tenir compte pour le calcul du **crédit d'impôt famille** (V. **871**).

**175 Obligations déclaratives** – Le professionnel doit être en mesure de produire en cas de contrôle un **état récapitulatif individuel des aides versées** au titre de chaque année civile (C. trav., art. D. 7233-9).

Il doit également **communiquer au salarié**, avant le 1<sup>er</sup> février de l'année suivant celle de l'attribution de l'aide versée, une **attestation** mentionnant le montant total de celle-ci et précisant son caractère non imposable.

Les aides versées doivent également être mentionnées sur la **déclaration sociale nominative (DSN)** (C. trav., art. D. 7233-11).

## 7° Aide financière pour l'accès des salariés aux chèques vacances

**176 Traitement fiscal** – Le dispositif des chèques-vacances qui est réservé aux entreprises de moins de 50 salariés, est ouvert aux professionnels libéraux, à leurs salariés, à leur conjoint, concubin ou partenaire lié par un Pacs (C. tour., art. L. 411-1).

Le chèque-vacances est un titre de paiement acquis par les salariés, qui peuvent ainsi se constituer par l'épargne un budget de vacances ou de loisirs, avec une participation financière de l'employeur ou du comité d'entreprise.

Pour une présentation d'ensemble du dispositif et des conditions d'exonération des salariés bénéficiaires : V. BOI-RSA-CHAMP-20-50-30, § 310 et s., 17 févr. 2017.

**IMPORTANT** Les sommes affectées par le professionnel au financement de chèques vacances dans les conditions définies ci-avant constituent des **dépenses professionnelles déductibles**.

Par ailleurs, le professionnel peut bénéficier des chèques vacances, même s'il n'emploie aucun salarié dès lors que le code du tourisme pose une condition de seuil d'effectif maximal (50 salariés) mais aucune condition de seuil minimal. Cette position n'a pas été confirmée par l'Administration fiscale mais est celle de l'Agence Nationale pour les Chèques Vacances (ANCV) : <https://espace-client.ancv.com/eco/pe/ancv/informations.faces>

Ainsi, en cas d'attribution de chèques vacances, le professionnel bénéficie des mêmes avantages que ceux qui seraient accordés à ses salariés s'il en avait. L'aide qu'il se verse est donc exonéré d'impôt sur le revenu à hauteur d'un Smic mensuel sur la base de 35 H, soit **1 498 € en 2018**.

Toutefois, les professionnels qui font l'acquisition de chèques vacances pour eux-mêmes ne doivent pas porter le montant de l'aide exonérée qu'ils se sont versée dans le poste frais de personnel. L'Administration considère en fait que la déduction de l'aide financière que le professionnel s'est versée à lui-même doit être effectuée avant le report du bénéfice imposable sur la déclaration n° 2042 C PRO. Si ce montant a été porté en dépense sur l'annexe n° 2035 A, il doit être réintégré à l'annexe 2035 B à la ligne « Divers à réintégrer ».

**177 Traitement social** – Dans les entreprises libérales généralement dépourvues de comité d'entreprise, la participation patronale à l'acquisition de chèques vacances peut être **exonérée de cotisations sociales** à condition que la contribution de l'employeur :

- fasse l'objet d'un accord collectif (de branche, interentreprises ou d'entreprise) ;
- soit modulée selon les niveaux de rémunération ;
- ne se substitue pas à un élément de salaire passé ou à venir.

Le montant de la contribution de l'employeur ouvrant droit à exonération est **limité à 30 % du Smic brut mensuel apprécié sur une base de 151,67 h**, par an et par salarié, soit **450 € pour 2018**.

Le non-respect de l'une ou l'autre de ces conditions entraîne l'assujettissement à cotisations de la participation patronale, dès le premier euro.

**178 Plafond global annuel** – La contribution annuelle globale de l'employeur ne peut être supérieure à la moitié du Smic mensuel en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier de l'année en cours multiplié par le nombre de salariés de l'entreprise (qu'ils soient ou non bénéficiaires de chèques vacances). L'effectif et le montant du Smic pris en compte sont ceux fixés au 1<sup>er</sup> janvier de l'année en cours.

**Exemple** Dans un cabinet employant 10 salariés (au sens droit du travail), la contribution annuelle globale de l'employeur ne peut excéder :

– en 2018 :

Smic brut mensuel au 1<sup>er</sup> janvier 2018 : 1 498,47 €.

Plafond de la contribution annuelle globale :  $(1\,498,47 \times 10) / 2 = 7\,492,35 \text{ €}$  ;

– en 2019 :

Smic brut mensuel au 1<sup>er</sup> janvier 2019 : 1 521,22 €.

Plafond de la contribution annuelle globale :  $(1\,521,22 \times 10) / 2 = 7\,606,10 \text{ €}$  ;

**179 Plafond par titre** – La contribution de l'employeur ne doit pas dépasser par titre :

- 80 % de la valeur libératoire des chèques pour une rémunération calculée sur les trois derniers mois de salaire, inférieure au plafond mensuel de la Sécurité sociale (3 311 € en 2018 et 3 377 € en 2019) ;
- 50 % de la valeur libératoire des chèques si la rémunération du bénéficiaire est supérieure au plafond mensuel de la sécurité sociale.

Ces pourcentages sont majorés de 5 % par enfant à charge et de 10 % par enfant handicapé, dans la limite de 15 %. Les professionnels, leurs conjoints, concubins, partenaires liés par un Pacs et les personnes qui sont à leur charge peuvent acquérir des chèques vacances. La participation des employeurs à l'acquisition des chèques-vacances ainsi attribués bénéficie de l'exonération (sous réserve du respect des autres conditions d'exonération et du plafonnement à de la participation annuelle à 30 % du Smic mensuel brut).

## B. – CHARGES SOCIALES SUR SALAIRES – PARTS PATRONALE ET SALARIALE

### 📄 Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-10, § 220 à 250, 5 juill. 2017

**180** Les charges sociales sur salaires (part patronale et salariale) sont admises en déduction, il s'agit notamment :

- des cotisations d'**assurance maladie, maternité, invalidité et décès** ;
- des cotisations d'**accident du travail** (y compris les cotisations volontaires AT) ;
- des cotisations d'**allocations familiales** ;
- des cotisations d'**assurance chômage** ;
- des cotisations aux régimes d'**assurance vieillesse** (y compris les régimes complémentaires de retraite et de prévoyance obligatoires) ;

► de la CSG et de la CRDS ;

**En pratique** Les employeurs doivent précompter la CSG (contribution sociale généralisée) ainsi que la CRDS (contribution au remboursement de la dette sociale) sur le bulletin de paie de leurs salariés. Ces cotisations sont calculées aux **taux respectifs de 9,2 % et de 0,5 %** sur le montant brut des rémunérations après une déduction forfaitaire de 1,75 % pour frais professionnels. La base de calcul s'apprécie donc sur 98,25 % du salaire brut versé.

**IMPORTANT** L'assiette de l'abattement de 1,75 % pour frais professionnel au titre de la CSG et de la CRDS appliqué au montant brut des revenus d'activité salariée et aux allocations de chômage est limité à **quatre fois le plafond annuel de la sécurité sociale, soit 158 928 € pour 2018 et 162 096 € pour 2019**. En cas de dépassement de cette limite, l'abattement est supprimé pour la seule fraction de rémunération supérieure à ce plafond. Par ailleurs, sont exclus du champ d'application de l'abattement, des éléments de rémunération ne constituent pas, strictement, un salaire (sommes allouées au titre de l'intéressement ; sommes réparties au titre de la réserve spéciale de participation et abondement de l'employeur aux plans d'épargne salariale ; contributions patronales de prévoyance complémentaire et de retraite supplémentaire). Pour l'employeur, la CSG est neutre sur le plan fiscal. Il retient ces cotisations sur la rémunération des salariés et reverse à l'Urssaf le produit de cette retenue.

► de la cotisation AGS au régime de garantie des salaires ;

Les professionnels libéraux exerçant individuellement ou en société, employant un ou plusieurs salariés, sont **tenus d'assurer leurs salariés contre le risque de non-paiement des sommes qui leur sont dues en exécution du contrat de travail** en cas d'engagement d'une procédure collective.

► du forfait social institué, à la charge des employeurs, sur certaines formes particulières de rémunérations.

Sont assujettis au forfait social les rémunérations ou gains exclus de l'assiette des cotisations sociales et de la CSG :

- les sommes versées par l'entreprise au titre de l'intéressement (V. **160**) ou de la participation ;
- Sur l'exonération applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, V. **160**.
- les abondements de l'employeur aux plans d'épargne d'entreprise (PEE), aux plans d'épargne interentreprises (PEI) ou aux plans d'épargne pour la retraite collectif (PERCO) ;

Sur les nouvelles règles applicables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, V. **160**.

- les contributions des employeurs destinées au financement des prestations de retraite supplémentaire ;
- les sommes versées aux sportifs professionnels, pour leur part correspondant à la commercialisation de l'image collective de l'équipe ;
- les sommes versées aux professionnels libéraux indépendants, présidents, directeurs généraux, gérants ou membres du directoire, ainsi qu'aux conjoints collaborateurs ou associés des professionnels indépendants ou associés de sociétés dans le cadre des dispositifs de participation et d'intéressement et des plans d'épargne salariale ;
- les jetons de présence et les sommes perçues au titre de l'exercice de leur mandat par les administrateurs et membres des conseils de surveillance des sociétés anonymes et des sociétés d'exercice libéral à forme anonyme (toutefois, l'extension du champ d'application du forfait social ne s'applique pas au titre des jetons de présence versés aux présidents de conseils d'administration, directeurs généraux et directeurs généraux délégués des sociétés anonymes et des sociétés d'exercice libéral à forme anonyme qui relèvent, par assimilation légale, du régime général des salariés).

**IMPORTANT** Le taux de droit commun du forfait social est **fixé, sauf exceptions, à 20 %** pour les gains et rémunérations versés depuis le 1<sup>er</sup> août 2012 (au lieu de 8 % auparavant) (V. **160** et **161**).

**IMPORTANT** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, une **couverture complémentaire santé collective obligatoire doit être proposée** par les professionnels employeurs à tous leurs salariés, n'en disposant pas déjà, en complément des garanties de base d'assurance maladie de la Sécurité sociale (C. séc. soc. art. L. 911-7). Cette couverture collective obligatoire doit remplir certaines conditions de garantie. La participation financière du professionnel doit être au moins égale à 50 % de la cotisation du salarié (le reste étant à sa charge). Cette participation, est selon nous, **déductible du bénéfice imposable**.

## C. – PRISE EN CHARGE DES FRAIS DE TRANSPORT DES SALARIÉS

**181 Prise en charge obligatoire** – Tout employeur doit prendre en charge 50 % des frais d'abonnement à un service public de transport collectif ou de location de vélos engagés par ses salariés pour leur déplacement domicile-travail (C. trav. art. L. 3261-2 et R. 3261-1).

Cette prise en charge est exonérée de cotisations sociales et de taxes et participations assises sur les salaires. Elle est également exonérée d'impôt sur le revenu pour le salarié bénéficiaire sauf en cas d'option pour la déduction des frais réels.

Les sommes versées au titre de la prise en charge obligatoire des frais de transport constituent des dépenses professionnelles déductibles.

**182 Prise en charge facultative** – Si l'employeur prend en charge les frais de transport au-delà du seuil obligatoire de 50 % ou, si l'utilisation d'un transport public n'est pas possible, la prise en charge facultative de frais de transport des salariés reste exonérée de cotisations sociales dans la limite des frais réellement engagés ou dans la limite d'un plafond équivalent au barème d'évaluation forfaitaire des frais de voiture (V. **374**).

**183** L'employeur peut prendre en charge, à titre facultatif, les frais de carburant ou les frais exposés pour l'alimentation de véhicules électriques ainsi que tout ou partie des frais exposés pour l'alimentation de

véhicules hybrides rechargeables et permettant la recharge de ces véhicules sur le lieu de travail (C. trav. art. L. 3261-3).

L'employeur peut également prendre en charge tout ou partie des frais engagés par ses salariés pour leurs déplacements à vélo ou à vélo à assistance électrique entre leur résidence habituelle et leur lieu de travail, sous la forme d'une « indemnité kilométrique vélo », dont le montant a été fixé par décret à 0,25 € par Km (C. trav. art. L. 3261-3-1 et art. D. 3261-15-1).

Le montant de ces différentes prises en charge est exonéré de cotisations sociales dans la **limite globale de 200 € par an et par salarié**. Le salarié bénéficiaire est exonérée d'impôt sur le revenu dans la même limite (C. séc. soc., art. L. 131-4-4).

**Les sommes versées au titre de la prise en charge facultative des frais de transport constituent des dépenses professionnelles déductibles.**

**Remarque** Le bénéfice de la prise en charge des frais engagés pour se déplacer à vélo ou à vélo à assistance électrique pour les trajets de rabattement vers des arrêts de transport public **peut être cumulé** avec la prise en charge des abonnements de transport collectif ou de service public de location de vélo prévue à l'article L. 3261-2, **à condition que ces abonnements ne permettent pas d'effectuer ces mêmes trajets** (C. trav., art. D. 3261-15-2).

Dans cette hypothèse, le trajet de rabattement effectué à vélo pris en compte pour le calcul de la prise en charge des frais engagés pour se déplacer à vélo ou à vélo à assistance électrique correspond à la distance la plus courte entre la résidence habituelle du salarié ou le lieu de travail et la gare ou la station de transport collectif.

## D. – MAJORATIONS DE RETARD

**184** Selon l'administration fiscale, les **majorations de retard payées aux caisses de sécurité sociale et d'allocations familiales** en raison d'un retard de déclaration ou de paiement des cotisations n'ont pas le caractère de dépenses nécessitées par l'exercice de la profession et **ne sont donc pas déductibles du résultat imposable** (BOI-BNC-BASE-40-60-50-20, 7 oct. 2014).

L'amende et le remboursement de prestations mises à la charge des employeurs qui ne déclarent pas les accidents du travail dans les conditions prévues par le Code de sécurité sociale ne sont pas déductibles (BOI-BIC-CHG-60-20-20, § 30 et s., 12 sept. 2012).

## E. – AUTRES SOMMES ADMISES EN DÉDUCTION

**185** Il s'agit notamment :

- des **dépenses de formation engagées au profit du personnel** ;
- des **versements effectués en faveur des œuvres sociales** réservées au personnel ;
- des **sommes versées au titre de l'abondement d'un plan d'épargne salariale** ;

Ces versements sont déductibles dans la limite annuelle du triple des versements volontaires du bénéficiaire ou des plafonds suivants s'ils sont inférieurs à cette limite :

- 8 % du plafond annuel de la sécurité sociale, soit 3 718,56 € en 2018 et 3 241,92 € en 2019 pour les PEE et PEI,
- 16 % du plafond annuel, soit 6 357,12 € en 2018 et 6 483,84 € en 2019 pour les PERCO et PERCOL.

En revanche, les versements volontaires effectués par le salarié ou le professionnel ne sont pas déductibles du bénéfice non commercial.

- de la **contribution patronale destinée au financement du comité d'entreprise** pour les officiers publics et ministériels et les professionnels libéraux employant au moins 50 salariés.

# VI. Impôts et taxes

## A. – TVA

### 1° Professionnels non redevables de la TVA

#### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-20, § 90, 1<sup>er</sup> avril 2015

**186** Les **professionnels non redevables** de la TVA comprennent les **professionnels exonérés** ainsi que ceux qui bénéficient du régime de la **franchise en base de TVA** (CGI, art. 293 B).

Ces professionnels déclarent leurs **recettes sans mention de TVA** et déduisent les **dépenses** pour leur **montant TTC** puisque la TVA comprise dans le prix des biens et des services utilisés pour l'exercice de la profession constitue un élément du prix de revient des dépenses.

L'amortissement des **immobilisations** se pratique sur la base du **prix d'acquisition TTC**.

**187** Sur la déclaration n° 2035, les professionnels non redevables de la TVA :

- doivent cocher la case AT figurant dans le cadre 1 de l'annexe n° 2035 A S ;
- n'ont pas à renseigner la ligne 11 BD « taxe sur la valeur ajoutée » ;
- n'ont pas à compléter le cadre 5 de l'annexe 2035 B ni la colonne 3 du tableau des immobilisations « montant de la TVA déduite » sur la déclaration n° 2035 suite.

**IMPORTANT** Les professionnels bénéficiant de la franchise en base de TVA doivent reporter sur la facture, la note d'honoraires ou le document en tenant lieu, la mention : « TVA non applicable, article 293 B du Code général des impôts ».

## 2° Professionnels redevables de la TVA

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-20, § 100 à 170, 1<sup>er</sup> avr. 2015

**188** Les professionnels redevables de la TVA doivent :

- cocher la case CV (pour une comptabilité tenue hors taxe) ou la case CW (pour une comptabilité tenue TTC) dans le cadre 1 de l'annexe n° 2035 A ;
- remplir les lignes du cadre 5 de l'annexe n° 2035 B :
  - CX « montant de la TVA afférente aux recettes brutes » (il s'agit de la TVA sur les honoraires, les remboursements de frais et sur toutes recettes qui ont donné lieu à perception de la TVA, déclarées à la ligne AA ou à la ligne AF « gains divers »),
  - CY « montant de la TVA afférente aux achats » (biens et services autres que des immobilisations),
  - CZ « dont montant de la TVA afférente aux honoraires rétrocédés ».

Il convient de distinguer selon que la comptabilité du professionnel est tenue TTC ou HT.

**IMPORTANT** Le mode de comptabilité et de déclaration retenu (HT ou TTC) s'applique aux recettes ET aux dépenses.

**189** Par ailleurs, les professionnels dont les recettes sont partiellement soumises à la TVA, doivent régulariser la taxe déduite en cours d'année.

**190** Cette régularisation a une incidence sur la détermination du bénéfice non commercial ainsi que sur la base et le calcul des amortissements (V. 194).

**191 Comptabilité tenue HT** – Lorsque la comptabilité est tenue HT (cas le plus courant) :

- les recettes sont déclarées pour leur montant HT ;
  - les dépenses sont déclarées pour leur montant HT lorsque la TVA est récupérable ;
    - Les dépenses qui n'ouvrent pas droit à récupération de la TVA (véhicule de tourisme par exemple) sont déduites pour leur montant TTC.
  - la base d'amortissement des immobilisations (qui ouvrent droit à récupération de la TVA) est retenue pour son montant HT ;
  - la TVA est totalement neutralisée dans la déclaration et aucune déduction ne doit être pratiquée ligne 11 BD « Taxe sur la valeur ajoutée » du cadre 3 de l'annexe n° 2035 A (TVA payée) ;
  - la colonne 3 du tableau des immobilisations « Montant de la TVA déduite » sur la déclaration n° 2035 suite doit être complétée pour les immobilisations qui ouvrent droit à récupération de la TVA.
- Les immobilisations qui n'ouvrent pas droit à récupération de la TVA sont amorties sur une base TTC.

**IMPORTANT** L'Administration admet que les professionnels enregistrent leurs opérations et déclarent leurs résultats hors taxe, à condition de faire apparaître distinctement sur leurs documents comptables (CGI, ann. IV, art. 37 ; BOI-BNC-BASE-20-10-30, § 10, 6 juill. 2016) :

- pour chaque prestation ayant donné lieu à l'établissement d'une note d'honoraires comportant mention de la TVA, le montant net de l'opération, le montant de la TVA au taux exigible facturé ainsi que le nom et l'adresse du client ;
- À défaut l'Administration est en droit d'exiger le paiement de la TVA sur la totalité des recettes (CE, 6 juin 1979, n° 9338) ;
- pour chaque acquisition de biens, services et travaux, l'indication de son montant, de la TVA correspondante, ainsi que le nom et l'adresse du fournisseur.

Les professionnels soumis à la TVA à des taux différents sont tenus de répartir, dans leur comptabilité, les recettes qu'ils réalisent par catégories d'opérations et par taux d'imposition même si (c'est en raison de l'exonération de certains biens, correspondant à un taux zéro) (BOI-TVA-DECLA-30-10-20, § 10, 17 nov. 2014).

**192 Comptabilité tenue TTC** – Lorsque la comptabilité est tenue TVA comprise :

- les recettes et les dépenses (donnant lieu ou non à récupération de la taxe) sont déclarées pour leur montant TTC ;
- la base d'amortissement des immobilisations (qui ouvrent droit à récupération de la TVA) est en revanche retenue pour son montant HT.

Pour neutraliser la TVA dans la déclaration (afin que le résultat fiscal d'un professionnel qui présente sa déclaration TTC ne soit pas supérieur ou inférieur à celui d'un professionnel qui présente sa déclaration HT), il convient donc de déduire ligne 11 BD du cadre 3 de l'annexe n° 2035 A :

- la TVA effectivement payée au cours de l'année d'imposition, c'est-à-dire, la TVA collectée afférente aux recettes diminuée de la TVA déduite au titre des acquisitions de biens et services utilisés dans l'exercice de la profession au titre de l'année d'imposition ;
- ainsi que la TVA récupérée au cours de l'année d'imposition au titre des acquisitions d'immobilisations.

**193** En cas de cession d'immobilisations donnant lieu au paiement de la TVA (CGI, art. 261, 3, 1°) le montant de la TVA collectée et payée au Trésor au cours de l'année d'imposition doit, à notre avis, venir en diminution du montant porté en déduction ligne 11 BD du cadre 3 de l'annexe n° 2035 A.

Les remboursements de crédit de TVA encaissés au cours de l'année doivent être mentionnés en « gains divers » ligne 6 AF du cadre 2 de l'annexe n° 2035 A.

### 3° Incidences des régularisations de TVA

#### 📖 Sources

BOI-BNC-BASE-20-10-30, § 60 et 70, 6 juill. 2016 ; BOI-BNC-BASE-40-60-20, § 180 à 240, 1<sup>er</sup> avr. 2015.

#### 194

**IMPORTANT** Les règles de déduction de la TVA, applicables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008, sont présentées de manière détaillée dans la base sous la rubrique TVA (V. 1241).

Les informations présentées ci-après, concernent simplement les reports à effectuer sur la déclaration n° 2035.

**195** En matière de droit à déduction de la TVA, il convient désormais pour chaque bien ou service ouvrant droit à déduction de déterminer trois coefficients : le coefficient d'assujettissement, le coefficient de taxation et le coefficient d'admission.

Du produit de ces trois coefficients résulte le coefficient de déduction qui détermine les droits à déduction des assujettis et redevables partiels notamment (V. 1337).

**196 Rappel des cas de régularisations liés à la variation du coefficient de déduction** – Les professionnels dont une partie seulement de leur activité est située dans le champ d'application de la TVA ou dont toutes les activités sont situées dans le champ d'application de la TVA mais dont une partie n'ouvre pas droit à déduction sont susceptibles de procéder à deux types de régularisations :

- une régularisation résultant de la différence constatée entre le coefficient de déduction provisoire déterminé à la date d'acquisition du bien (immobilisé ou non) ou du service et le coefficient de déduction définitif (dit « coefficient de référence »), lequel doit être déterminé avant le 25 avril de l'année N+1 ;
- une régularisation liée à la variation dans le temps de plus d'un dixième, à la hausse ou à la baisse, des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence des immobilisations ou des immeubles.

Ces régularisations ne sont toutefois imposées que dans le cas où la variation de plus d'un dixième intervient dans un délai de 20 ans pour les immeubles ou de 5 ans pour les autres immobilisations.

**197 Incidence des régularisations en cas de comptabilité tenue HT** – Le bénéfice imposable est déterminé abstraction faite de la TVA supportée par le contribuable.

La régularisation résultant d'une variation entre le coefficient de déduction provisoire et le coefficient de déduction définitif se rapportant aux immobilisations est répercutée directement sur le résultat de l'année lorsque l'écart entre ces deux coefficients est inférieur ou égal à 5 %. La régularisation affectant les autres biens et services produit le même effet. Dans ces deux cas, le montant de la régularisation doit figurer :

- soit ligne 43 CL « divers à déduire » (cadre 4 de l'annexe n° 2035 B) pour un reversement de TVA ;
- soit ligne 36 CC « divers à réintégrer » (cadre 4 de l'annexe n° 2035 B) pour une déduction complémentaire de TVA.

**198 Incidence de ces régularisations en cas de comptabilité tenue TTC** – Le bénéfice est calculé sous déduction de la TVA nette payée, majorée de la TVA ayant grevé les immobilisations acquises et diminuée en principe de la TVA reversée sur la cession d'immobilisations. Le compte « taxe sur la valeur ajoutée » ligne BD, sous lequel doit figurer cette taxe, est donc impacté par le montant de la régularisation intervenue. Lorsque la régularisation de la TVA ayant grevé le coût des immobilisations entraîne une modification de la base de calcul des amortissements (variation entre le coefficient de déduction provisoire et le coefficient de déduction définitif supérieur à 5 %), la régularisation s'opère :

- soit ligne 43 CL « divers à déduire » (cadre 4 de l'annexe n° 2035 B) pour une déduction complémentaire de TVA ;
- soit ligne 36 CC « divers à réintégrer » (cadre 4 de l'annexe n° 2035 B) pour un reversement de TVA.

**199 Cas particulier des régularisations liées au passage d'une comptabilité TTC à une comptabilité HT** – Le passage d'une comptabilité TTC au titre d'une année N à une comptabilité HT au titre d'une année N+1 nécessite des régularisations pour l'établissement de la déclaration n° 2035 au titre de l'année N+1 :

► Pour les professionnels qui relèvent du régime réel normal de TVA (V. 1553) :

– la TVA afférente aux recettes du mois de décembre N doit être portée en déduction du résultat N+1, ligne 43 CL « divers à déduire » (cadre 4 de l'annexe n° 2035 B) ;

– la TVA récupérable afférente aux acquisitions de biens, services et immobilisations du mois de décembre N doit être réintégrée au résultat N+1, ligne 36 CC « divers à réintégrer » (cadre 4 de l'annexe n° 2035 B).

► Pour les professionnels relevant du régime simplifié de TVA (V. 1491), le solde de TVA correspondant aux opérations de l'année N, déterminé sur la déclaration CA 12 en N+1 doit être mentionné :

– soit ligne 43 CL « divers à déduire » (cadre 4 de l'annexe n° 2035 B) pour un complément de versement de TVA ;  
– soit ligne 36 CC « divers à réintégrer » (cadre 4 de l'annexe n° 2035 B) pour un crédit de TVA.

**IMPORTANT** Une majorité de professionnels libéraux tient une comptabilité hors taxes, ce qui est de nature à simplifier leurs obligations déclaratives (déclarations de TVA et déclaration n° 2035) et les régularisations. Lorsque le professionnel est soumis partiellement à la TVA ou lorsqu'il passe d'un régime de TVA (réel ou simplifié) au régime de la franchise en base, il doit être vigilant sur les opérations de régularisation de TVA récupérable à effectuer en cas de changement de ses conditions d'exploitation. La complexité technique de ces régularisations nécessite à notre avis le recours à un conseil.

## B. – CONTRIBUTION ÉCONOMIQUE TERRITORIALE (CET) ET AUTRES IMPÔTS

### 1° Contribution économique territoriale (CET)

**200** La « contribution économique territoriale » (V. 1856) est constituée de deux cotisations :

– la cotisation foncière des entreprises (CFE) ayant pour assiette la seule valeur locative des locaux professionnels (V. 1860) ;

– la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) (V. 1970).

Tous les professionnels, quel que soit le nombre de salariés employés, sont désormais redevables de la CFE calculée sur la seule valeur locative des locaux professionnels.

Les professionnels dont le chiffre de recettes est supérieur à 152 500 € sont soumis à l'obligation d'établir une déclaration n° 1330 CVAE mais seuls les professionnels dont le chiffre des recettes excède 500 000 € sont redevables de la cotisation calculée en fonction de la valeur ajoutée (CVAE).

**201** Les professionnels doivent mentionner ligne 12 JY, l'ensemble des sommes acquittées en 2018 au titre de la cotisation foncière des entreprises (CFE) et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE).

**202 Professionnels exonérés à titre permanent** – Les professionnels qui bénéficient d'une des exonérations permanentes de cotisation foncière des entreprises prévues à l'article 1460, 2° à 9° du CGI doivent mentionner ligne AU du cadre 6 de l'annexe n° 2035 B le montant de leurs recettes provenant d'activités exonérées à titre permanent.

**Exemple** Sont notamment visés :

– les photographes auteurs, pour leur activité exonérée relative à la réalisation de prise de vues et à la cession de leurs œuvres d'art définies aux articles 278 septies et 278-0 bis, l du CGI ou de droits mentionnés à l'article 279, g du CGI portant sur leurs œuvres photographiques (CGI, art. 1460, 2° bis) ;

– les peintres, sculpteurs, graveurs et dessinateurs considérés comme artistes et ne vendant que le produit de leur art (CGI, art. 1460, 2°) ;

– les auteurs et compositeurs, les professeurs de lettres, sciences et arts d'agrément (CGI, art. 1460, 3°) ;

– les artistes lyriques et dramatiques (CGI, art. 1460, 4°) ;

– les sages-femmes et les garde-malades (CGI, art. 1460, 5°) ;

– les sportifs pour la seule pratique d'un sport (CGI, art. 1460, 7°) ;

– les membres de la réserve sanitaire pour leurs activités exercées à ce titre (CGI, art. 1460, 9°).

### 2° Autres impôts et taxes déductibles

#### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-20, § 1, 1 avr. 2015 ; BOI-TPS-TS-30, § 30 et s., 4 avr. 2018

**203 Impôts et taxes locales** – Les impôts et taxes afférents aux locaux professionnels dont le professionnel est propriétaire sont admis en déduction à condition que les locaux soient utilisés dans l'exercice de la profession et inscrits au registre des immobilisations et des amortissements. Sont ainsi déductibles :

– la taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties ainsi que les taxes additionnelles ;

– la taxe d'enlèvement des ordures ménagères et la taxe de balayage.



Lorsque le professionnel est locataire et rembourse ces taxes au propriétaire en vertu d'une clause du bail, le versement correspondant est assimilé à une charge locative déductible.

**IMPORTANT** Depuis l'imposition des revenus de l'année 2015, la **taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux en Ile-de-France n'est plus déductible** de l'assiette de l'impôt sur le revenu (L. fin. rect. 2014 n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 26 ; BOI-BNC-BASE-40-60-20, 1<sup>er</sup> avr. 2015, § 20).

**204 Taxe sur les salaires** – Elle concerne les professionnels employeurs qui ne sont pas redevables de la TVA et les professionnels, qui ne sont pas redevables de la TVA sur 90 % au moins de leur chiffre de recettes de l'année civile précédente (V. **2070**).

**IMPORTANT** Les personnes physiques et les sociétés soumises au régime des sociétés de personnes exerçant une activité non commerciale, redevables de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BNC **ne sont en principe pas assujetties à la taxe d'apprentissage ni à sa contribution additionnelle**.

Toutefois, lorsque ces personnes exercent concurremment une activité relevant de la catégorie des BIC, elles sont assujetties à la taxe à raison des salaires qui se rapportent à ces opérations (BOI-TPS-TA-10, § 100, 4 févr. 2015).

Bien que leur activité soit réputée commerciale, les SCM sont placées en dehors du champ d'application de la taxe d'apprentissage dans la mesure où elles ne réalisent aucun profit, ni avec des tiers, ni avec leurs membres. Elles peuvent mettre à la disposition exclusive de leurs membres des locaux équipés sans être assujetties à la taxe (BOI-TPS-TA-10, § 60, 4 févr. 2015).

Dans les cas où la taxe d'apprentissage et sa contribution additionnelle ont été acquittées, elles peuvent être portées en déduction.

**205 Participation des professionnels libéraux à leur propre formation** – Les professionnels sont redevables de cette contribution (y compris lorsqu'ils n'emploient aucun salarié) dont le taux est fixé à **0,25 % du plafond annuel de la sécurité sociale soit 98 € pour 2017** (payable en 2018) et **99 € pour 2018** (payable en 2019).

Le professionnel qui engage une action de formation pour son compte doit porter ligne **13 BS** de la déclaration n° 2035 A le montant du versement effectué à l'organisme dispensateur.

En fonction de son code activité (APE ou NAF) et de la nature de la formation à suivre, il peut bénéficier d'une prise en charge totale ou partielle de ces frais par le Fonds interprofessionnel de formation des professionnels libéraux (FIF PL) ou le Fonds d'assurance formation de la profession médicale (FAFPM) pour un professionnel de santé. La prise en charge des frais de formation ou la quote-part est à mentionner **ligne 6 AF (gains divers)**.

Par ailleurs, le professionnel libéral peut bénéficier du crédit d'impôt pour dépenses de formation des chefs d'entreprise (V. **865**).

**206** Le recouvrement de cette contribution est effectué en même temps que les cotisations dues à l'URSSAF. Pour les professionnels bénéficiant du concours de leur conjoint collaborateur ou associé, le taux de la contribution due au titre de la formation professionnelle continue est fixé à **0,34 % du plafond annuel de la sécurité sociale, soit 133 € pour 2017** (payable en 2018) et **135 € pour 2018** (payable en 2019) (C. trav., art. L. 6312-2 ; C. trav., art. L. 6331-48).

**207 Participation des professionnels employant moins de 11 salariés à la formation professionnelle continue de leurs employés** – Les professionnels employant moins de 11 salariés doivent obligatoirement consacrer au financement de la formation professionnelle continue de leur personnel, une somme au moins égale à **0,55 % des rémunérations versées**. La participation afférente à 2018 est calculée sur l'ensemble des rémunérations versées du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2018.

Les versements correspondant doivent être effectués avant le **1<sup>er</sup> mars de l'année suivant celle au titre de laquelle la participation est due** (C. trav., art. R. 6331-2).

La contribution des employeurs de moins de 11 salariés est versée dans sa totalité à un organisme collecteur agréé désigné par l'accord de la branche dont l'entreprise relève ou, à défaut, à l'organisme collecteur paritaire agréé au niveau interprofessionnel (C. trav., art. L. 6331-2 ; BOI-TPS-FPC-30, § 10, 6 juill. 2016).

**En pratique** Les professionnels qui atteignent ou dépassent au titre d'une année, pour la première fois, l'effectif de **11 salariés** (V. **208**) restent soumis, pour cette année et les deux années suivantes, aux obligations applicables aux entreprises de moins de 11 salariés (C. trav., art. L. 6331-15). Les quatrième et cinquième années, les professionnels sont soumis aux obligations applicables aux employeurs d'au moins 11 salariés, mais avec une réduction du taux de la participation de 0,3 point la quatrième année et 0,1 point la cinquième année (C. trav., art. R. 6331-12).

**208 Participation des professionnels employant au moins 11 salariés à la formation professionnelle continue de leurs employés** – Ces employeurs doivent également verser à l'organisme collecteur paritaire agréé désigné par l'accord de la branche dont ils relèvent ou, à défaut, à un organisme collecteur paritaire agréé au niveau interprofessionnel, un pourcentage minimal du montant des rémunérations versées pendant l'année.

Pour les rémunérations versées à compter du **1<sup>er</sup> janvier 2015**, ce pourcentage est de **1 %**. Les versements correspondant doivent être effectués avant le **1<sup>er</sup> mars de l'année suivant celle au titre de laquelle la participation est due** (C. trav., art. R. 6331-9).

**Remarque** Un accord d'entreprise conclu pour une période de trois ans peut toutefois prévoir que l'employeur consacre au moins 0,2 % du montant des rémunérations versées pendant chacune des années couvertes par l'accord au financement du compte personnel de formation de ses salariés et à son abondement. Le taux de la contribution est dans ce cas ramené à 0,8 % (C. trav., art. L. 6331-10).

À compter de la participation due au titre des rémunérations versées en 2015, la déclaration spécifique de participation à la formation professionnelle continue (déclaration n° 2483) a été supprimée (L. n° 2014-288, 5 mars 2014, art. 10). Les professionnels doivent désormais porter dans la déclaration sociale nominative (DSN) les mentions nécessaires à l'établissement de la participation.

**209 Participation des employeurs d'au moins 20 salariés à l'effort de construction** – Seuls les professionnels qui employaient au moins 20 salariés en 2018 sont redevables de la participation construction (0,45 % des rémunérations versées en 2017) (CCH, art. L. 313-1).

Si la limite de 20 salariés est franchie pour la première fois (sauf s'il s'agit d'une création), l'employeur bénéficie d'un dispositif de lissage sur 6 ans (dispense totale de paiement pendant 3 ans, puis 25 % de la participation due lors de la 4<sup>e</sup> année, 50 % lors de la 5<sup>e</sup> année et de 75 % lors de la 6<sup>e</sup> année).

**210 Droits d'enregistrement ou de timbre** – Sont admis en déduction :

- les droits de mutation à titre onéreux payés à l'occasion de l'acquisition d'un local, d'un droit de présentation d'une clientèle ou de parts de société inscrites au registre des immobilisations et amortissements (s'agissant de la possibilité de pratiquer une déduction échelonnée au titre des frais d'établissement (V. 152) ;
- les droits acquittés en cas de transmission à titre gratuit (donation ou décès) d'un cabinet, acquittés par les héritiers, donataires ou légataires ;
- les intérêts payés à raison du paiement différé ou fractionné des droits de mutation dus à l'occasion de cette transmission sont également déductibles ;
- la taxe annuelle sur les voitures de sociétés, même si la société a opté pour la déduction forfaitaire des frais de voiture (V. 2093) ;
- les timbres fiscaux.

**211 Taxe sur les véhicules polluants** – Les professionnels sont susceptibles d'acquitter certaines taxes lors de l'acquisition ou au titre de l'utilisation d'un véhicule neuf ou d'occasion selon son niveau d'émission de CO<sub>2</sub> ou sa puissance fiscale :

- la taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation pour les voitures neuves les plus polluantes (dite « malus automobile ») (CGI, art. 1011 bis) ;
- la taxe additionnelle à la taxe sur les certificats d'immatriculation (cartes grises) pour les voitures d'occasion les plus polluantes (CGI, art. 1010 bis) ;
- la taxe annuelle (ou malus) sur les voitures les plus polluantes (CGI, art. 1011 ter).

Les conditions et modalités de déduction de ces taxes sont examinées avec les frais de véhicules (V. 337).

### 3° Impôts et taxes non déductibles

#### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-20, § 20, 1<sup>er</sup> avr. 2015

**212 Impôts personnels** – Les impôts et taxes suivants ne sont pas déductibles :

- l'impôt sur le revenu ;
- la taxe d'habitation ;
- la taxe exceptionnelle due par les agents d'assurance qui bénéficient du régime d'exonération des plus-values réalisées en cas de perception d'indemnités compensatrices de cessation de mandat (BOI-BNC-CESS-40-20, § 170, 12 sept. 2012) (V. 808).

**213 Cas particulier de la taxe d'habitation afférente à des locaux mixtes** – Les locaux servant exclusivement ou partiellement à l'exercice d'une profession imposable à la cotisation foncière des entreprises (CFE) ne sont pas en principe imposés à la taxe d'habitation. Toutefois, même s'ils sont passibles de la CFE, les locaux professionnels sont également soumis à la taxe d'habitation lorsqu'ils font partie de l'habitation personnelle du contribuable (CGI, art. 1407, II, 1<sup>o</sup> ; BOI-IF-TH-10-10-10, § 100 à 150, 12 sept. 2012).

**214** En pratique, la taxe d'habitation est due lorsque les locaux professionnels :

- font partie intégrante de l'habitation personnelle du professionnel ;
  - ne comportent pas d'aménagements spéciaux les rendant impropres à l'habitation.
- Sont donc imposables à la taxe d'habitation les locaux à usage mixte, c'est-à-dire ceux utilisés à la fois pour un usage personnel et pour l'exercice d'une profession (salle d'attente d'un médecin servant également de salon

au contribuable et à sa famille ; pièce utilisée à la fois comme salle à manger et comme bureau ; pièce servant de pharmacie à un médecin dès lors qu'elle n'est pas distincte de son habitation personnelle).

Le Conseil d'État a admis, pour un professionnel exerçant dans un local mixte, la déduction de la quote-part de la taxe d'habitation correspondant à la partie professionnelle du local (CE, 6 nov. 1991, n° 68393).

Puisque en pratique il n'est pas possible d'exclure cette quote-part professionnelle de l'assiette de la taxe d'habitation, il est cohérent de pouvoir déduire la part de taxe d'habitation correspondante dans un souci de simple neutralisation fiscale.

**215 Taxes diverses** – Les taxes d'urbanisme dues lors de la construction ou de l'aménagement d'un immeuble, ne sont pas déductibles. Elles constituent un élément du prix de revient de l'ensemble immobilier et font donc l'objet d'un amortissement sur la même durée que l'immeuble (CGI, art. 302 septies B, I).

Sont ainsi visées :

- la taxe d'aménagement (C. urb., art. L. 331-1 à L. 331-4) ;
- le versement pour sous-densité (C. urb., art. L. 331-36 et L. 331-38).

Les taxes dues au titre de l'aménagement d'un terrain constituent un élément du prix de revient du terrain sur lequel est édifiée la construction. Elles ne peuvent donc faire l'objet ni d'une déduction ni d'un amortissement (CGI, art. 302 septies B, I).

Est ainsi visé le versement pour dépassement du plafond légal de densité (C. urb., art. L. 112-2).

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015, ont été supprimés la participation pour raccordement à l'égout, la participation à la réalisation de parcs publics de stationnement, la participation pour voirie et réseaux, la participation des riverains en Alsace-Moselle et le versement pour dépassement du plafond légal de densité (L. fin. rect. 2010, n° 2010-1658, 29 déc. 2010, art. 28).

**216 Taxe sur les bureaux en Ile-de-France** – Depuis l'imposition des revenus de l'année 2015, la taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux situés en Île-de-France n'est pas déductible (L. fin. rect. 2014 n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 26 ; BOI-BNC-BASE-40-60-20, § 20, 1<sup>er</sup> avr. 2015).

**217 Pénalités et amendes** – Ne sont pas déductibles :

► les pénalités de toute nature pour infraction aux règles d'assiette et de recouvrement, des différents impôts et taxes, peu importe que ces impôts aient un caractère déductible ;

Il en est ainsi par exemple :

- de l'intérêt de retard en cas d'inexactitudes, insuffisances ou omissions commises de bonne foi dans les déclarations ;
- des intérêts de retard et des majorations exigés dans le cas où la mauvaise foi du contribuable est établie ou s'il y a manœuvre frauduleuse ;
- des intérêts de retard et des majorations mises à la charge des redevables lorsque le retard dans le règlement des droits est consécutif au dépôt hors délai de la déclaration ou de l'acte qui doit normalement accompagner le paiement ;
- des amendes fixes pour défaut de production ou production tardive de documents ou pour omissions ou inexactitudes relevées dans les documents produits.

**IMPORTANT** Les majorations de retard payées aux caisses de sécurité sociale et d'allocations familiales ne suivent pas le même régime que les pénalités et amendes fiscales (V. 184).

► les amendes disciplinaires pour infraction aux règles de déontologie ;

La cour administrative d'appel de Bordeaux a jugé qu'un avocat n'était pas en droit de déduire l'amende disciplinaire qui lui a été infligée pour infraction aux règles de déontologie (CAA Bordeaux, 7 mars 2006, n° 02BX02247).

► les pénalités pour infraction à des dispositions d'ordre public (contraventions, amendes) ;

► les amendes pénales infligées par les tribunaux à des personnes physiques, en raison du caractère personnel des infractions qu'elles répriment ainsi que les frais d'instance correspondants.

## C. – CONTRIBUTION SOCIALE GÉNÉRALISÉE

### 1° Fraction déductible de la CSG

#### ■ Sources

CSS, art. L. 136-3 ; BOI-BNC-BASE-40-60-20, § 40 à 70, 1<sup>er</sup> avr. 2015 ; CGI, art. 154 quinquies, I et II ; L. fin. sec. soc. 2018 n° 2017-1836, 30 déc. 2017, art. 8

**218** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018 (L. fin. sec. soc. 2018 n° 2017-1836, 30 déc. 2017, art. 8), la contribution sociale généralisée (CSG) est calculée au taux de 9,2 % sur le montant du bénéfice non commercial majoré :

- des cotisations personnelles de sécurité sociale du professionnel et le cas échéant de son conjoint (cotisations à des régimes obligatoires, de base ou complémentaires, d'allocations familiales, d'assurance vieillesse, invalidité, décès, maladie et maternité) ;
- des cotisations complémentaires facultatives (Madelin) ;

- de certains allègements fiscaux accordés aux professionnels implantés en ZFU (CGI, art. 44 octies et 44 octies A), en ZRR (CGI, art. 44 sexies) ou dans une zone de recherche d'un pôle de compétitivité (CGI, art. 44 undecies),
- des plus-values à court terme exonérées en cas de départ en retraite du professionnel (CGI, art. 151 septies A), ou des petites entreprises (CGI, art. 151 septies) ou de cession de branches complètes d'activité (CGI, art. 238 quinquies) (L. fin. sec. soc. 2012 n° 2011-1906, 21 déc. 2011, art. 37 ; D. n° 2012-443, 3 avr. 2012).

**219** La CSG est recouvrée par l'URSSAF en même temps que les cotisations personnelles d'allocations familiales. La contribution à la formation professionnelle est également prélevée avec ces cotisations.

**220 Fraction déductible** – Seule une fraction de 6,8 % de la CSG est déductible des bénéfices imposables (depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018 : L. fin. 2018 n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 67 – 5,1 % auparavant).

#### Fraction déductible et non déductible des contributions sociales pour l'imposition des revenus de 2018

Rappel des taux	Total	Déductible	Non déductible
Taux CSG	9,20 %	6,8 %	2,40 %
Taux CRDS	0,50 %	0,00 %	0,50 %
Total	9,70 %	6,8 / 9,70 %	2,9 / 9,70 %

#### Modalités de traitement des contributions sociales en comptabilité et sur la déclaration n° 2035

Cotisations	Enregistrement préconisé en comptabilité	Report dans la déclaration n° 2035
Allocations familiales	en dépenses d'exploitation – « charges sociales personnelles »	ligne 25 BK – Charges sociales personnelles obligatoires (+case BT)
CSG déductible	en dépenses d'exploitation – « CSG déductible »	ligne 14 BV – CSG déductible
CSG -CRDS non déductible	en dépenses patrimoniales « prélèvements personnels » ou en « compte 108 – compte de l'exploitant »	-
Contribution formation professionnelle	en dépenses d'exploitation – « autres impôts »	ligne 13 BS – Autres impôts
CUM	en dépenses d'exploitation – « cotisations syndicales et professionnelles »	ligne 29 BY – Cotisations syndicales et professionnelles

**221** Compte tenu de la diversité des situations et des documents produits par l'URSSAF, nous recommandons d'enregistrer le montant total des prélèvements mensuels ou trimestriels globalement en « charges sociales personnelles » en comptabilité, puis d'opérer un retraitement avant de souscrire la déclaration n° 2035 pour déduire la seule part déductible des contributions dans la déclaration.

La méthode consistant à déduire dans le total BR la totalité des charges puis à réintégrer la CSG/CRDS non déductible à la ligne « divers à réintégrer » est à proscrire car elle est source d'erreurs au niveau fiscal et social.

**222 Méthodologie** – Au préalable, munissez-vous des deux documents suivants pour reconstituer la part déductible et la part non déductible des contributions sociales :

- **calendrier de vos prélèvements 2018**, intitulé « cotisations 2018 » : ce document indique, au recto, le calendrier des prélèvements 2018 et, au verso, le détail du montant total de la cotisation appelée (vous y trouvez la CSG/CRDS sur revenus d'activité et sur les cotisations sociales personnelles obligatoires) ;
- « **notification de la régularisation de vos cotisations 2017** » : ce document vous indique, au recto, le montant des versements restant dus pour l'année 2018 et, au verso, fournit le détail de la régularisation 2017 (de la même manière, vous trouvez le montant de la régularisation CSG/CRDS pour l'année 2017).

Vérifiez que le total de vos versements enregistrés en comptabilité en 2018 correspond au détail communiqué par l'URSSAF.

Pour déterminer les montants de CSG déductible et de CSG-CRDS non déductibles, il convient de relever les lignes « CSG-CRDS provisionnelle » et « CSG-CRDS régularisation » dans les deux documents ci-dessus.

**IMPORTANT** Le document transmis par l'URSSAF précise désormais de manière distincte le montant de CSG/CRDS déductible. L'URSSAF a étendu la suppression de la déclaration unifiée des cotisations sociales (Ducs) papier à l'ensemble du territoire et a dématérialisé le récapitulatif pré-rempli <https://mon.urssaf.fr>.

**Exemple** Total CSG-CRDS acquitté en 2018 : 7 012 €  
Part déductible : 7 012 x 6,8/9,70 = 4 916 €  
Part non déductible : 7 012 x 2,9/9,70 = 2 096 €

Un remboursement de l'URSSAF est imposable pour la fraction du remboursement qui correspond à des dépenses déductibles : les allocations familiales, la CSG déductible.

Lors du report du remboursement en « gains divers », il convient de veiller à exclure la fraction non déductible de la CSG.

## 2° Prélèvements sociaux non déductibles

### ■ Sources

CSS, art. L. 136-3 ; CSS, art. L. 136-6 ; CGI, art. 154 quinquies, I et II ; BOI-BNC-BASE-40-60-20, § 20 à 70, 1<sup>er</sup> avr. 2015

**223** Ne sont pas admis en déduction des revenus professionnels :

- la fraction non déductible de la CSG sur les revenus non commerciaux (V. **218**) ;
- la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) appelée au taux de 0,5 % ;
- les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine applicables en 2018 soit 17,2 % (L. fin. 2018 n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 67) en incluant :
  - la CSG au taux de 9,9 % sur les revenus du patrimoine imposés à un taux proportionnel parmi lesquels figurent notamment les plus-values professionnelles à long terme ;
 

Seule la fraction de CSG afférente aux revenus du patrimoine soumis au barème progressif de l'impôt (revenus fonciers, revenus de capitaux mobiliers) peut faire l'objet d'une déduction sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042.
  - la contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) sur les revenus du patrimoine au taux de 0,5 % ;
  - le prélèvement social de 4,5 % ;
  - la contribution à la Caisse nationale de solidarité pour l'autonomie (CNSA) de 0,3 % ;
  - le prélèvement de solidarité de 2 %.

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, la loi de financement de la sécurité sociale pour 2019 (L. n° 2018-1203, 22 déc. 2018) a maintenu le taux des prélèvements de 17,2 % sur les revenus du patrimoine mais a, dans un souci de simplification, modifié certains taux et supprimé certains prélèvements pour les remplacer par un prélèvement unique au taux de 7,5 %. Ainsi, à compter de cette date, le taux global de 17,2 % se compose de la manière suivante :

- 9,2 % pour la CSG (au lieu de 9,9 % auparavant) ;
- 0,5 % pour la CRDS (comme auparavant) ;
- 7,50 % pour le nouveau prélèvement de solidarité sur les revenus du patrimoine et les produits de placement (remplace l'ancien prélèvement social, l'ancien prélèvement de solidarité et les anciennes contributions additionnelles).

## VII. Loyers et charges locatives (chauffage, eau, gaz, électricité)

### A. – PROFESSIONNELS LOCATAIRES

#### ■ Sources

CGI, art. 93, I, 1° ; BOI-BNC-BASE-40-60-30, § 1 à 80, 12 sept. 2012 ; BOI-BNC-BASE-40-10, § 520 à 530, 12 sept. 2012

**224** Le professionnel peut exercer son activité dans des locaux loués à un tiers ou à une SCI dont il est associé. Désormais, il peut également exercer son activité dans des locaux lui appartenant qu'il se loue à lui-même (V. **233**).

### 1° Règles générales

**225** Lorsque les locaux professionnels font l'objet d'une location, constituent des dépenses professionnelles déductibles :

- les loyers et les charges locatives afférents aux locaux utilisés pour l'exercice de la profession ;
 

Les loyers d'un logement mis gratuitement à la disposition du personnel à titre de supplément de rémunération peuvent également être portés en déduction. L'avantage en nature correspondant est soumis aux cotisations sociales sur salaires.

Les frais de location d'un garage pour le stationnement du véhicule professionnel sont à mentionner avec les frais de véhicules (V. **337**). Sont déductibles les frais de location d'un garage utilisé exclusivement pour le stationnement du véhicule professionnel et l'entreposage d'archives (CAA Lyon, 11 oct. 2001, n° 99LY00270).

La cour administrative d'appel de Paris a admis la déduction d'un pourcentage, à titre professionnel, de la location d'une place de parking, située à l'adresse du domicile d'un professionnel et non à celle de son cabinet bien que deux cartes d'accès aient été délivrées pour cette même place (CAA Paris, 2 juill. 2008, n° 07PA01386).

### – les frais de chauffage, eau, gaz et électricité ;

Lorsque la provision pour charges, acquittée chaque mois avec le loyer, inclut les frais de chauffage, les professionnels ne sont pas tenus de ventiler par nature les charges couvertes par cette provision. Dans cette situation, le montant du loyer et de la provision pour charges est comptabilisé et déclaré globalement ligne 15 BF « loyer et charges locatives » de l'annexe n° 2035 A.

### – les impôts normalement à la charge du propriétaire et mis par convention à la charge du locataire ;

Le bail professionnel n'est pas soumis au statut des baux d'habitation posé par la loi du 6 juillet 1989, il est soumis au droit commun du contrat de bail, c'est à dire au droit civil, à l'exception du cas où le bail est à usage mixte professionnel et d'habitation. Dans le cas d'un bail exclusivement professionnel, le bailleur a la possibilité d'imposer au locataire, par une clause du contrat de bail, le remboursement de la taxe foncière qui incombe au propriétaire. L'insertion d'une telle clause dans un bail à usage mixte ou d'habitation est illicite.

### – la commission versée à une agence immobilière lors de la prise à bail d'un local.

La déduction de cette commission peut faire l'objet d'un étalement au titre des frais de « premier d'établissement » (V. 152).

## 2° Usage mixte des locaux

**226** Lorsque les locaux sont utilisés à la fois à titre privé et à titre professionnel, seule la quote-part professionnelle du loyer, des charges locatives et des dépenses de chauffage, eau, gaz électricité peut être portée en déduction (sur la possibilité de déduire une fraction de la taxe d'habitation, (V. 213).

L'Administration admet que le loyer déductible soit égal à la fraction du loyer total correspondant au rapport existant entre la superficie affectée à l'activité professionnelle et la superficie totale des locaux.

Dans ce cas, le loyer total doit s'entendre de la totalité du loyer versé, y compris la **majoration éventuellement applicable en raison du caractère professionnel de la location** (c'est le cas des loyers soumis à la loi du 1<sup>er</sup> septembre 1948). Cette majoration s'applique en effet à l'ensemble des locaux loués et ne peut donc être entièrement déductible à titre professionnel.

**227** De même, lorsque les locaux sont utilisés à la fois pour l'exercice d'une activité libérale et pour l'exercice d'une activité salariée ou commerciale, seule la quote-part des dépenses afférentes à l'activité libérale est admise en déduction.

Pour plus de détails sur les modalités de comptabilisation et de déclaration des dépenses mixtes (V. 147).

**IMPORTANT** Certains professionnels exercent leur activité sans avoir nécessairement besoin d'un local qu'ils louent personnellement pour recevoir leurs clients (c'est le cas par exemple pour un chirurgien exerçant en clinique ou pour un formateur dont l'activité est exercée chez ses clients). Dans cette situation, ils souhaitent déduire les frais d'utilisation d'une pièce à usage de bureau au sein de leur domicile. Pour que cette déduction ne soit pas remise en cause à l'occasion d'un contrôle, les professionnels concernés doivent veiller à déclarer la superficie de cette pièce au service des impôts des entreprises afin que la valeur locative correspondante soit prise en compte dans l'assiette de la cotisation foncière des entreprises. Ils doivent également être en mesure de démontrer le caractère réel de l'utilisation professionnelle de cette pièce (aménagement, documentation).

La jurisprudence admet la déduction des dépenses liées à l'utilisation d'un local d'archivage au sein de l'habitation lorsque la superficie du cabinet s'avère insuffisante (CAA Versailles, 14 mars 2006, n° 04VE01207).

**228** Les loyers d'avance exigés à titre de cautionnement ainsi que le versement d'un dépôt de garantie au propriétaire du local professionnel ne sont pas déductibles (BOI-BNC-BASE-40-60-30, § 30, 12 sept. 2012).

Toutefois, les loyers payés d'avance, autres que ceux versés à titre de dépôt de garantie, afférents aux locaux professionnels constituent une charge déductible pour la détermination du bénéfice non commercial de l'année au cours de laquelle ils ont été acquittés (Rép. min. n° 33460 : JOAN Q 14 mars 1988). Cette précision n'est pas reprise dans la nouvelle base documentaire de l'Administration BOFIP-Impôts. Toutefois, son application semble pouvoir être maintenue.

En fin de bail, si le dépôt de garantie est conservé par le propriétaire pour couvrir des loyers impayés, des charges locatives ou des travaux de remise en état, le montant du dépôt constitue alors une perte déductible dans le poste « pertes diverses ».

## 3° Professionnels locataires d'une SCI dont ils sont également associés

**229** Les loyers versés par un professionnel à une société civile immobilière (SCI) dont il est associé sont déductibles des revenus professionnels.

Selon le Conseil d'État, un architecte et son épouse peuvent valablement constituer une SCI pour acquérir un immeuble qui leur est donné en location, pour moitié à titre de logement et pour le reste à titre de local professionnel. Le professionnel peut donc déduire de ses bénéfices non commerciaux le loyer professionnel versé à la SCI et, de son revenu global, le déficit foncier de cette société (CE, 4 nov. 1988, n° 62221).

S'agissant des conditions et des conséquences de l'inscription des parts de SCI, détenues par le professionnel, sur le registre des immobilisations (V. 438).

**230** Les professionnels doivent veiller à ce que le montant du loyer du local professionnel soit conforme aux loyers habituellement pratiqués pour des locaux comparables ayant le même usage. À défaut, l'Administration peut réduire le montant du loyer, à condition de démontrer qu'il est excessif.

Pour démontrer le **caractère excessif du loyer**, l'Administration doit retenir des éléments de comparaison dans la même zone géographique présentant des caractéristiques analogues à celles du local dont elle entend démontrer le caractère excessif du loyer (CAA Marseille, n° 17MA03555, 5 juin 2018).

**Exemple** L'Administration ne démontre pas le caractère excessif du loyer versé par un vétérinaire à la SCI dont il est associé en s'appuyant sur un échantillon de dix cabinets ne comprenant aucun cabinet vétérinaire (CAA Nancy, 1<sup>er</sup> févr. 2007, n° 05NC00324).

## B. – PROFESSIONNELS PROPRIÉTAIRES

### 📄 Sources

CGI, art. 93, I, 1° ; BOI-BNC-BASE-40-60-30, § 1 à 80, 12 sept. 2012 ; BOI-BNC-BASE-10-20, § 230 à 310, 5 avr. 2017

**231** Les règles de déduction des charges afférentes au local utilisé pour l'exercice de l'activité professionnelle, dont le professionnel est propriétaire, diffèrent selon que le local est affecté ou non au patrimoine professionnel. Toutefois, quelle que soit l'affectation du local, les **frais de chauffage, eau, gaz électricité** (Ligne 20 de l'annexe n° 2035 A) sont déductibles dans les **mêmes conditions que celle prévues pour les professionnels locataires**, le cas échéant au prorata de l'utilisation professionnelle en cas d'utilisation mixte du local (V. **147**).

### 1° Local affecté au patrimoine professionnel

**232** Lorsque le professionnel est propriétaire du local qu'il utilise pour l'exercice de son activité professionnelle et qu'il l'a inscrit sur le registre des immobilisations et des amortissements, il peut alors déduire **l'amortissement, les charges locatives et les charges de propriété** afférentes à ce local (assurances, charges de copropriété, taxe foncière, intérêts de l'emprunt, etc.).

Ces différentes dépenses doivent être **ventilées dans les postes de dépenses correspondants, seules peuvent être mentionnées ligne 15 BF « loyer et charges locatives », les charges de copropriété de l'immeuble.**

S'agissant des professionnels propriétaires par l'intermédiaire d'une SCI, V. **229**.

### 2° Local conservé dans le patrimoine privé sans location à soi-même

**233** Lorsque le professionnel est propriétaire du local qu'il utilise pour l'exercice de son activité professionnelle et qu'il a décidé de le conserver dans son patrimoine privé, il ne peut alors déduire que les charges qu'un locataire devrait supporter.

Seules les charges locatives doivent être mentionnées **ligne 15 BF « loyer et charges locatives »**. Dans les immeubles collectifs, les **charges de copropriété** comprennent des charges incombant exclusivement au propriétaire qui ne doivent pas être portées en déduction.

Seules les charges qui seraient récupérables auprès du locataire si le local était loué sont admises en déduction.

### 3° Local conservé dans le patrimoine privé avec location à soi-même

**234** L'Administration s'est ralliée officiellement à la jurisprudence du Conseil d'État autorisant, sous certaines conditions, la déduction d'un loyer à soi-même lorsque le local utilisé pour l'exercice de son activité professionnelle est conservé dans le patrimoine privé (CE, 11 avr. 2008, n° 287808 ; BOI-BNC-BASE-10-20, § 270 et 280, 5 avr. 2017).

**235 Déductions autorisées** – Il s'agit des mêmes déductions que celles prévues pour les professionnels qui ont choisi de conserver le local dans le patrimoine privé (charges qui seraient récupérables auprès du locataire si le local était loué) auxquelles il convient d'ajouter le montant des loyers versés au cours de l'année.

**236 Conditions à respecter** – Les professionnels sont donc autorisés à déduire les loyers qu'ils se versent à eux-mêmes, sans risque de redressement en cas de contrôle fiscal, sous réserve de respecter les conditions suivantes :

– **justifier le versement périodique des loyers par la production d'écritures comptables, de copies de chèques et de relevés de comptes professionnels ;**

Il est également recommandé d'établir une quittance mensuelle permettant d'appuyer les enregistrements en comptabilité d'une pièce comptable.

– **déclarer dans la catégorie des revenus fonciers les loyers qu'ils se sont versés à eux-mêmes.**

Les professionnels dont les revenus fonciers (y compris ceux provenant de la location d'autres logements) ne dépassent pas 15 000 € peuvent bénéficier du **régime micro-foncier**. Dans cette hypothèse, ils ont simplement à reporter leurs revenus fonciers

dans la rubrique ad hoc de la déclaration d'ensemble des revenus. Ils bénéficient automatiquement d'un abattement de 30 % qui couvre la totalité des charges. Les revenus fonciers sont également soumis aux prélèvements sociaux au taux de 17,2 %.

**IMPORTANT** Les dépenses correspondant à des travaux de construction, reconstruction ou agrandissement ne sont pas déductibles des revenus fonciers. Les solutions visant à faire supporter la charge de ces travaux dans le contrat de bail par le cabinet locataire, dans le but de déduire un amortissement des revenus non commerciaux, peuvent être remises en cause sur le terrain de l'abus de droit par l'administration fiscale. Compte tenu des risques que comporte une telle solution, il est recommandé de recourir aux services d'un conseil spécialisé afin de sécuriser l'encadrement juridique de ces opérations.

**237 Modalités de fixation du loyer** – Pour être admis en déduction le loyer doit avoir un caractère normal. Dans le cadre d'un contrôle fiscal, l'Administration peut démontrer que le **montant du loyer est excessif ou anormalement bas** compte tenu des prix pratiqués dans le même secteur pour un local similaire (BOI-BIC-CHG-40-20-10, § 130, 10 juin 2013 ; CE, 12 mars 1980, n° 10588 ; CE, 27 mai 1981, n° 23577 ; CE, 3 oct. 1984, n° 33567). Afin d'éviter toute contestation, les professionnels auront intérêt à demander une **évaluation à un notaire ou un agent immobilier**, afin que le montant retenu pour le loyer soit en adéquation avec le marché local. Il n'est pas recommandé de retenir la valeur locative figurant sur l'avis d'imposition à la cotisation foncière des entreprises. En effet, la valeur locative fait uniquement l'objet depuis plusieurs années d'une revalorisation annuelle nationale et automatique qui ne tient pas compte de la réalité des marchés immobiliers.

## C. – FRAIS DE DOUBLE RÉSIDENCE

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-30, § 80, 12 sept. 2012 ; CE, 12 mars 2007, n° 281951

**238** Les frais de double résidence constituent des **dépenses supplémentaires de séjour et de déplacement** qui résultent de la nécessité pour le contribuable de résider pour des raisons professionnelles dans un lieu distinct de son domicile habituel.

Ces frais sont le plus souvent exposés lorsque le **professionnel travaille et habite dans une commune différente de celle où réside sa famille** mais aussi lorsqu'il **exerce une ou plusieurs activités dans des localités différentes**.

**239** Le Conseil d'État a précisé que ces frais sont déductibles :

- lorsqu'ils sont **nécessités par l'exercice de la profession** ;
- et qu'ils résultent d'une **obligation légale, de motifs familiaux déterminants** ou des **conditions d'exercice de la profession** (CE, 12 mars 2007, n° 281951).

En ce qui concerne les motifs liés aux conditions d'exercice de l'activité libérale, le professionnel qui souhaite déduire des frais de double résidence devra préparer un argumentaire détaillé et le joindre en annexe à sa déclaration n° 2035.

**IMPORTANT** Dans un rescrit du 28 juin 2011, l'Administration s'est ralliée à cette jurisprudence et a admis, la déduction d'un loyer à soi-même correspondant au loyer normal du logement (autre que la résidence principale).

La déduction de ces loyers à soi-même est toutefois subordonnée :

- d'une part, au versement effectif de ces loyers ;
- et d'autre part, à la condition que le montant des loyers ne soit pas excessif et soit proportionné aux nécessités de l'exploitation.

Toutefois, elle en limite la portée en précisant que la situation visée est une situation de **double résidence locative**. Ainsi, selon elle, si la déduction du loyer et des charges locatives relatifs à la résidence autre que principale est admise lorsque l'exploitant justifie que de telles dépenses sont nécessitées par les contraintes de son activité professionnelle, il en va différemment s'agissant des intérêts d'emprunt supportés au titre de l'acquisition d'un immeuble et de la taxe foncière y afférente, qui constituent par nature des charges de propriété (BOI-BNC-BASE-40-60-30, § 80, 12 sept. 2012).

## VIII. Location de matériel, mobilier et redevances de collaboration

### A. – LOCATION DE MATÉRIEL ET DE MOBILIER

#### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-30, § 90 à 110, 12 sept. 2012

**240** Il s'agit des loyers payés dans le cadre d'un **contrat de location ou de crédit-bail** (leasing) concernant du matériel ou du mobilier à usage professionnel.



Ces loyers constituent en principe, dans leur intégralité, des dépenses déductibles.

Toutefois, la déduction des loyers afférents à des contrats portant sur des véhicules de tourisme fait l'objet d'une limitation particulière (V. 360).

## 1° Risque de requalification d'un contrat de crédit-bail en simple vente

**241** L'Administration est en droit de **considérer comme abusives les conventions qui stipulent des délais anormalement brefs** au terme desquels les éléments loués pourraient être acquis à un prix minime par le locataire. Par exemple, s'il apparaissait, compte tenu de la durée et du montant de la location ou de l'existence d'une promesse de vente, qu'un contrat de location a en fait le caractère d'une véritable vente à tempérament ou, tout au moins, que les loyers versés représentent pour une partie un acompte sur le prix d'achat ultérieur. L'Administration peut ainsi être amenée à **refuser la déduction des loyers versés** et aucune déduction ne peut non plus être admise au titre des amortissements, faute pour ceux-ci d'avoir été inscrits au registre des immobilisations et des amortissements.

**IMPORTANT** En cas de transfert d'un contrat de crédit-bail ou de cession du bien au terme du contrat et dans la mesure où les loyers ont été déduits à titre professionnel, le régime des plus-values et moins-values professionnelles est applicable (CGI, art. 93 quater, III).

## 2° Loyers d'avance, dépôts de garantie et premiers loyers majorés

**242** Les loyers d'avance exigés à titre de cautionnement ne constituent pas au moment de leur versement des recettes imposables pour l'organisme bailleur. Il en va de même pour les **dépôts de garantie**. Corrélativement, ces sommes **ne peuvent pas être considérées par le professionnel libéral comme des dépenses déductibles** l'année de leur versement.

Ce n'est qu'en fin de contrat et si l'organisme bailleur conserve ces sommes pour couvrir les loyers dus ou toute autre charge locative, que le professionnel locataire pourra les déduire ou éventuellement les immobiliser en cas de levée de l'option d'achat. Les sommes éventuellement restituées en fin de bail ne sont pas comprises dans les recettes imposables du professionnel (BOI-BNC-BASE-40-60-30, § 30, 12 sept. 2012).

**243** La déduction des **premiers loyers majorés** versés dans le cadre d'un crédit-bail peut être admise en totalité l'année de leur paiement seulement lorsque le professionnel peut justifier que ces versements se traduisent par une prestation particulière réalisée par l'organisme de crédit-bail au profit du professionnel (CE, 12 janv. 2004, n° 243273). À défaut d'une telle justification, la déduction doit en principe être échelonnée sur la durée du contrat.

À titre d'illustration, il a été jugé, dans le cas d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés, pour un contrat de crédit-bail portant sur des machines-outils, que le premier loyer d'un montant cinq fois supérieur aux échéances suivantes, ne pouvait pas être immédiatement passé en charges. Les juges ont estimé que ce premier loyer majoré devait être réparti sur la durée totale du contrat, dès lors :

- qu'il ne rémunérait aucune prestation particulière ;
- que les machines fournissaient un service d'une intensité constante pendant toute la durée du contrat, sans que l'obsolescence rapide des machines puisse justifier une solution différente (CAA Bordeaux, 1<sup>er</sup> mars 2007, n° 03BX01781).

**244** S'agissant des **véhicules**, la jurisprudence semble admettre que la déduction d'un premier loyer majoré peut être justifiée par la vitesse de dépréciation du véhicule au titre de la première année d'utilisation dès lors que l'Administration ne démontre pas qu'il s'agit d'un acte de gestion anormale (TA Toulouse, 30 nov. 1999, n° 95-2226 et 95-2227).

## B. – REDEVANCES D'UN CONTRAT DE COLLABORATION

**245** Le contrat de collaboration est l'acte par lequel un praticien met à la disposition d'un confrère les locaux et le matériel nécessaires à l'exercice de la profession ainsi que, généralement la clientèle qui y est attachée, moyennant une redevance égale à un certain pourcentage des honoraires encaissés par le collaborateur.

Pour la **détermination du bénéfice non commercial**, les redevances versées par les professionnels collaborateurs au titulaire du cabinet pour la mise à disposition de matériel et de clientèle **ne constituent pas des honoraires rétrocédés** (V. 125).

Elles sont assimilées à des loyers. Dès lors qu'elles sont soumises à TVA, elles doivent être mentionnées pour leur montant TTC sur l'imprimé DAS 2.

**IMPORTANT** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018, cet imprimé doit être **obligatoirement souscrit par procédé informatique** (CGI, art. 89 A)

Les redevances de collaboration versées doivent être mentionnées ligne 16 BG de l'annexe n° 2035 A et dans la case BW « redevances de collaboration ».

## C. – REDEVANCES CLINIQUES ET HÔPITAUX

### ■ Sources

BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-20, § 110, 4 févr. 2015

**246** Les professionnels de santé qui ont un secteur libéral à l'hôpital, ou au sein d'une clinique, versent des redevances à ces établissements en contrepartie des moyens mis à leur disposition (matériel, personnel locaux...). Les sommes ainsi versées sont assujetties à la TVA. Ces redevances, qui constituent des dépenses professionnelles et non des honoraires rétrocedés (V. 125) doivent être reportées ligne 16 BG « location de matériel et de mobilier ».

**IMPORTANT** Lorsque le professionnel ne perçoit pas directement les honoraires et que le montant des redevances est prélevé directement sur les honoraires qui lui sont reversés par l'établissement de santé, il convient d'effectuer une régularisation extra-comptable permettant de reconstituer le montant brut des honoraires qui doit être porté en recettes et le montant des redevances qui doit être porté en dépenses professionnelles.

## IX. Travaux fournitures et services extérieurs

247

### A. – ENTRETIEN ET RÉPARATION

#### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-30, § 120 et 130, 12 sept. 2012

**248** Il s'agit des dépenses d'entretien et de réparation concernant le mobilier, le matériel et les locaux à usage professionnel (nettoyage, entretien, peintures, réparations, changements de pièces usagées, contrats d'entretien des matériels, etc.).

**IMPORTANT** Les conditions d'amortissement de certaines dépenses d'entretien et de réparation sont examinées dans le chapitre consacré au patrimoine professionnel et aux amortissements. Sont ainsi visées, les dépenses d'entretien et de réparation qui se traduisent :

- par l'identification d'un composant d'une immobilisation (V. 469) ;
- par le remplacement à échéance régulière d'un élément d'une immobilisation, qui répond à la définition des composants, cet élément doit être identifié et être immobilisé à l'occasion de chaque remplacement (V. 478) ;
- par le remplacement imprévu d'un élément indispensable au fonctionnement d'une immobilisation :
  - qui répond à la définition des composants (par exemple le moteur d'une voiture) : les dépenses réalisées doivent être immobilisées selon les mêmes règles que les composants et la valeur nette comptable de l'élément remplacé doit être portée en déduction (V. 478) ;
  - qui ne répond pas à la définition des composants : les dépenses réalisées doivent être portées en déduction qu'elles prolongent ou non la durée normale d'utilisation, ou qu'elles apportent ou non une amélioration à l'immobilisation à laquelle elles se rattachent.

### 1° Dépenses d'entretien et de réparation déductibles

**249 Dépenses d'entretien et de réparations courantes** – Ont un caractère déductible, les dépenses d'entretien et de réparation courant du mobilier, du matériel et des locaux à usage professionnel : nettoyage (frais d'acquisition des produits et du petit matériel de nettoyage ou sommes versées à un prestataire dans le cadre d'un contrat de nettoyage des locaux ou d'un contrat de vitrerie), menues réparations, changements de pièces usagées (serrures, robinets, tapis, etc.), contrats d'entretien des matériels (contrats de maintenance informatique, d'un copieur, etc.).

Les frais d'acquisition et de blanchissage des vêtements et du linge professionnel sont à porter en entretien-réparations ou à la ligne 30 « autres frais divers de gestion » (V. 316).

**250 Dépenses de réparations** – Il s'agit des dépenses qui, à la date de leur paiement, ont pour seul objet de maintenir une immobilisation en état normal d'utilisation jusqu'à la fin de la période d'amortissement restant à courir, sans augmenter sa valeur, ni sa durée d'utilisation.

**IMPORTANT** Lorsqu'il s'agit de dépenses incombant normalement au propriétaire, les dépenses de réparation doivent se rapporter à des biens utilisés pour l'activité professionnelle et inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements. Les professionnels propriétaires d'un local au sein d'une copropriété non inscrit au registre des immobilisations et des amortissements ne peuvent pas porter en déduction l'intégralité des sommes versées, figurant sur les relevés de charges. Seules peuvent être déduites les charges qui auraient pu être récupérées auprès d'un locataire si le local avait été loué. Généralement, le relevé de charges adressé par le syndic donne la ventilation des charges récupérables et non récupérables.

**251** Selon la jurisprudence constituent des dépenses professionnelles déductibles :

- les travaux périodiques de **peinture, nettoyage**, réfection partielle de **plomberie et d'électricité** (CE, 8 juill. 1987, n° 72701-72707) ;
- les dépenses correspondant à la **fourniture et la pose d'une moquette** en vue de remplacer, sans amélioration, une moquette usagée (CAA Nancy, 2 déc. 1993, n° 91NC00610 ; CE, 13 mai 1991, n° 74729) ;
- les dépenses, d'un montant de 18 326 F en 1998 (soit 2 793,78 €), exposées par un professionnel pour effectuer des travaux de peinture dans son nouveau cabinet dentaire, même si elles sont intervenues peu de temps après la prise en location du local (CAA Nancy, 23 mai 2001, n° 97NC00089).

Lorsque le **professionnel est locataire du bien et qu'il supporte des dépenses de réparation** l'application des règles de déduction ci-dessus ne pose pas de difficultés.

Lorsque le **professionnel est propriétaire du bien qui fait l'objet de dépenses de réparation** leur déduction est subordonnée à l'inscription du bien en question sur le registre des immobilisations. À défaut, seules les réparations qui auraient été à la charge du locataire si le bien avait été loué, sont admises en déduction.

## 2° Dépenses d'entretien et de réparation non déductibles

**252** Ne sont pas déductibles et doivent être amorties, les dépenses de réparation qui ont pour conséquence à la date de leur paiement (CE, 19 juin 1959, n° 40282) :

- l'**amélioration ou l'aménagement d'un bien** inscrit au registre des immobilisations et des amortissements ou qui entraînent normalement une **augmentation de sa valeur** ;
- l'**entrée d'un nouvel élément dans le patrimoine professionnel** ;
- de **prolonger d'une manière notable la durée probable d'utilisation d'un bien** inscrit au registre des immobilisations et des amortissements.

**253** Il en va de même des **dépenses de réparations portant sur des immobilisations non inscrites sur le registre des immobilisations** et des amortissements et qui ne seraient pas à la charge du locataire si le bien était loué.

Ainsi, doivent être amortis, les travaux de réfection et d'agrandissement excédant ce qui est nécessaire à la simple remise en état du local existant (CE, 11 déc. 1991, n° 71147), les travaux ayant pour objet la transformation d'un appartement en bureaux (CE, 31 juill. 1992, n° 42280). Précisons que les dépenses de décoration au sens strict (tel que l'achat d'œuvres d'art) ne peuvent être ni déduites ni donner lieu à un amortissement (BOI-BNC-BASE-40-10, § 50, 12 sept. 2012).

**IMPORTANT** Chaque cas est une situation de fait, indépendamment du montant de la dépense. En cas de doute, les ARAPL recommandent l'utilisation d'une « mention expresse » ou de la procédure de « rescrit ».

## B. – PERSONNEL INTÉRIMAIRE

### 📄 Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-30, § 140, 12 sept. 2012

**254** Sont déductibles dans cette rubrique, les sommes versées :

- aux **entreprises d'intérim** au titre de l'emploi temporaire d'un salarié ;
- aux entreprises spécialisées qui assurent des **prestations de secrétariat téléphonique**.

Les professionnels qui accueillent des **stagiaires** peuvent également déduire sous cette rubrique les gratifications qu'ils ont versées (V. **163**).

## C. – PETIT OUTILLAGE

### 📄 Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-30, § 150 à 220, 12 sept. 2012

**255** À la différence du poste « achats » qui comprend les dépenses de fournitures et produits consommables (V. **154**), la rubrique « petit outillage » concerne les dépenses d'acquisition de **certaines biens, matériels et outillages** dont la valeur unitaire HT n'excède pas 500 € HT soit 600 € TTC.

Sont ainsi visées les dépenses d'acquisition des **objets, matériels et instruments** que le professionnel utilise pour fournir les services qui sont l'objet même de l'activité exercée.

**Exemple** Pour un médecin, il peut s'agir par exemple des dépenses d'acquisition d'une lampe d'examen, d'un stéthoscope, d'un tensiomètre, d'un pèse-personne, d'une trousse de secours, etc.

**IMPORTANT** D'autres dépenses relèvent de cette limite de déduction de 500 € HT : le **mobilier, le matériel de bureau et les logiciels** (V. 294).  
Pour identifier les critères de distinction entre dépense déductible et immobilisation, (V. 469).

## D. – HONORAIRES NE CONSTITUANT PAS DES RÉTROCESSIONS

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-30, § 240 à 270, 12 sept. 2012

**256** Les sommes qui doivent être portées dans cette rubrique ne comprennent pas les honoraires rétrocedés qui doivent être mentionnés ligne 3 AC (V. 125).

Seuls sont déductibles en honoraires non rétrocedés :

- les honoraires versés dans le cadre de l'exercice de la profession à d'autres professionnels libéraux (expert-comptable, avocat, etc.) ;
- la cotisation versée à l'ARAPL.

Les professionnels qui bénéficient de la réduction d'impôt pour frais d'adhésion et de tenue de comptabilité doivent réintégrer dans une certaine limite la cotisation versée à l'ARAPL ainsi que les frais réels de tenue de comptabilité. Pour toutes précisions sur les modalités d'application de cette réduction d'impôt, (V. 835).

Ces sommes doivent obligatoirement être **déclarées** dans les mêmes conditions que les honoraires rétrocedés sur l'imprimé DAS 2 ou sur la DSN (V. 125).

**257** En revanche, ne sont pas déductibles :

- les honoraires d'architecte qui entrent dans le prix de revient de la construction et doivent être amortis sur la même durée que la construction à laquelle ils se rapportent ;
- les commissions versées à un intermédiaire lors de la vente du cabinet qui viennent en déduction du prix de cession pour la détermination des plus-values ou moins-values.

## E. – PRIMES D'ASSURANCES

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-30, § 280 à 290, 12 sept. 2012

**258**

**IMPORTANT** Ne doivent pas être mentionnées ligne 22 « primes d'assurances », les primes versées dans le cadre de contrats d'assurance de groupe « Madelin » qui doivent figurer ligne 25 BK « charges sociales personnelles » et dans la case BU « cotisations facultatives ».

Cette erreur de report peut conduire le professionnel à oublier de réintégrer ces primes dans l'assiette de calcul des cotisations sociales lors de l'établissement de la déclaration sociale des indépendants (DSI).

### 1° Primes d'assurances déductibles

**259** Sont déductibles les primes ou cotisations destinées à couvrir les risques inhérents à l'exercice de la profession c'est-à-dire :

- la responsabilité civile du professionnel et du fait de ses préposés ;
- les risques afférents aux locaux professionnels (vol, incendie, dégâts des eaux) ;

Sont également déductibles, les cotisations facultatives versées dans le cadre de contrats couvrant la perte de marge brute en cas d'indisponibilité du local professionnel et permettant de faire face aux frais fixes (salaires, loyers) sont également admises en déduction. Dans le cadre de locaux loués, nous attirons votre attention sur les clauses de renonciation à recours figurant dans certains baux qui exposent le professionnel à l'impossibilité d'exercer un recours contre le bailleur en cas de sinistre.

- les risques afférents au matériel et outillage destinés à l'exercice de la profession (bris de machines).

**260** Les primes d'assurance-vie sont également déductibles lorsque le contrat d'assurance a été souscrit en garantie d'un emprunt professionnel à condition que la souscription de la police d'assurance ait été imposée par le prêteur et que l'assurance soit déléguée à ce dernier.

Dans le cas de contrats d'assurance-vie garantissant un prêt contracté par une société civile professionnelle et nécessité par l'exercice de la profession, il convient de distinguer deux cas :

- lorsqu'un établissement de crédit n'accepte de consentir à la société un concours financier qu'à la condition qu'un associé fournisse sa garantie personnelle et délègue à cet établissement une police d'assurance sur la vie à concurrence d'un montant

déterminé, la société peut déduire la prime de cette assurance-vie, si le concours financier a été nécessité par l'exercice de la profession ;

– en revanche, si la société prend en charge les primes dues au titre d'une police souscrite sur la tête d'un associé, au profit d'un autre, en l'absence de toute délégation à un établissement de crédit, les primes ne sont pas déductibles (assurance croisée).

**IMPORTANT** En contrepartie de la déduction des primes, les indemnités perçues en cas de sinistre doivent être comprises dans les recettes imposables à la rubrique gains divers de l'annexe 2035 B. S'agissant des modalités d'imposition des indemnités perçues en cas de sinistre ou d'expropriation (V. 104).

## 2° Primes d'assurances non déductibles

**261** Ne sont pas déductibles les primes d'assurances afférentes :

- aux **locaux professionnels** en cas de conservation des locaux dans le patrimoine privé (V. 233) ;
- aux **véhicules professionnels** en cas d'option pour la déduction forfaitaire des frais de voiture (V. 339) ;
- à la **couverture de risques spécifiquement professionnels en dehors des contrats d'assurance de groupe « Madelin »** ;

Seuls les professionnels, qui ne peuvent pas adhérer aux contrats d'assurance de groupe, notamment parce qu'ils exercent, au sens de la législation sociale, une activité qui ne relève pas du régime non salarié non agricole, sont autorisés à déduire les cotisations d'assurances pour risques spécifiquement professionnels Rép. min. n° 1345 : JOAN Q 12 av. 1999. Cette précision n'est pas reprise dans la nouvelle base documentaire de l'Administration BOFIP-Impôts. Toutefois, son application semble pouvoir être maintenue. En contrepartie de la non-déductibilité de ces cotisations, les indemnités perçues ne sont pas imposables. Les garanties de la prévoyance Madelin sont donc à étudier avec beaucoup de soins pour éviter toute mauvaise surprise en cas de sinistre. Parallèlement, il est à noter que les contrats Madelin, notamment en termes d'IJSS arrivent à terme définitif à compter de 65 ans révolus, alors que l'espérance de vie augmente et que les libéraux exercent leur activité au-delà de 65 ans. Sur ce point, en fonction des récentes réformes, ces limites devraient évoluer.

- à la **couverture de risques non spécifiquement professionnels dans le cadre de contrats individuels d'assurances à adhésion facultative** en vue d'obtenir un revenu de remplacement en cas d'arrêt de travail pour cause de maladie ou d'accident non spécifiquement professionnel ;

On remarquera, toutefois, que la jurisprudence s'est parfois montrée ouverte sur la déduction de certaines assurances présentant un lien étroit avec la profession. La cour administrative d'appel de Nancy a ainsi admis la déduction des primes versées par un chirurgien en exécution d'un contrat dits « de garantie des frais généraux professionnels » lui garantissant exclusivement au cours d'une période d'inactivité causée par une maladie ou par un accident, sur présentation des justificatifs, le remboursement de ses dépenses professionnelles (CAA Nancy, 8 juin 2000, n° 96NC00759). En revanche, l'Administration adopte une position plus restrictive en rejetant la déduction de primes supportées par les chirurgiens pour l'assurance de leurs mains (Rép. min. n° 37565 : JOAN Q 21 nov. 1983). Il s'agit, selon elle, de charges d'ordre personnel destinées à garantir un revenu indépendant de l'activité libérale. Cette position n'est pas reprise dans la nouvelle base documentaire BOFIP-Impôts. Corrélativement, les indemnités perçues en cas de maladie ou d'accident en exécution d'un contrat d'assurance volontaire ne sont pas imposables sous réserve qu'il ne s'agisse pas de rentes viagères.

- les **primes d'assurance-vie ou décès** à l'exception de celles versées, sous certaines conditions en vue de garantir un emprunt (BOI-BNC-BASE-40-60-30, § 280 à 290, 12 sept. 2012 ; CE, 7 nov. 1986, n° 49800).

**IMPORTANT** En matière de BIC, les entreprises peuvent déduire sous certaines conditions les primes d'assurances « homme clé » contractées à leur profit, sur la tête des dirigeants ou de certains collaborateurs, pour compenser le préjudice qui résulterait du décès ou de l'incapacité de la ou des personnes assurées, en vue de bénéficier d'une indemnité déterminée en fonction des seules pertes pécuniaires consécutives à la survenance du sinistre. L'Administration a précisé que cette possibilité de déduction ne concernait pas les titulaires de BNC (Rép. min. n° 07137 : JO Sénat Q 15 av. 1999). Cette précision n'est pas reprise dans la nouvelle base documentaire de l'Administration BOFIP-Impôts. Toutefois son application semble pouvoir être maintenue.

**262 Cas particulier des « Contrats d'entraide » entre médecins** – Les contrats d'entraide conclus entre médecins généralistes visent à assurer à chaque médecin adhérent, lorsqu'il vient à cesser son activité pour maladie ou accident, la perception d'une indemnité journalière versée par les autres adhérents.

S'agissant des médecins adhérents qui versent les contributions, ces sommes ne peuvent constituer ni des rétrocessions d'honoraires, ni des dépenses déductibles.

Ces contrats ne remplissent pas les conditions des contrats d'assurance groupe, les sommes ainsi versées ne peuvent être admises en déduction au même titre que les cotisations facultatives versées dans le cadre des contrats d'assurance de groupe.

En contrepartie, les sommes reçues par les médecins malades ou accidentés, dont la perception s'inscrit dans le cadre d'un régime facultatif de prévoyance ne sont pas prises en compte pour la détermination du revenu professionnel et, d'une manière générale, sont exclues de l'assiette de l'impôt sur le revenu (BOI-BNC-CHAMP-10-40-20, § 300, 2 déc. 2015).

## X. Frais de déplacement

### A. – FRAIS DE VÉHICULES

**263** Les frais de véhicules font l'objet d'une étude spécifique (V. 337).

Il est rappelé que les frais afférents aux véhicules professionnels ne doivent pas être ventilés par nature (assurance, réparation) dans les différents postes de charges de la déclaration n° 2035 mais doivent être regroupés sur la même ligne 23 « frais de véhicules » à l'exception des intérêts d'emprunt contractés pour l'acquisition d'un véhicule qui sont mentionnés ligne 31 BN de l'annexe n° 2035 A.

### B. – AUTRES FRAIS DE DÉPLACEMENT

#### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-40-10, 12 sept. 2012 ; BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 130, 23 janv. 2019

#### 1° Voyages professionnels

**264** Sont déductibles les frais de transport, quel que soit le moyen utilisé, exposés à l'occasion de voyages présentant un caractère professionnel (exemple : chantiers éloignés, séminaires, formation professionnelle).

Sont déductibles à ce titre : les billets d'avion et de train, les frais de péage d'autoroutes, les frais de séjour et d'hébergement. Sont également à considérer comme des dépenses déductibles, les **frais de prospection** d'un libéral en vue de s'établir ou qui est à la recherche d'un contrat de collaboration ou de remplacement dans un autre département ou région. Dans ce cadre, les dépenses engagées antérieurement à l'installation doivent être reprises par convention au moment de l'établissement du libéral (dans ces dépenses, les frais de déplacements sont courants).

#### 2° Frais de déplacements urbains

**265** Sont déductibles au titre des frais de déplacements urbains :

- les frais de taxis, de péage, de transports en commun, de parcmètres ainsi que les frais de stationnement ;  
Toute prestation de course de taxi doit donner lieu, dès qu'elle a été rendue, à la délivrance d'une note lorsque le prix de la course est supérieur ou égal à 25 € (TVA comprise). Pour les courses de taxi dont le prix est inférieur à 25 €, la délivrance d'une note est facultative, mais celle-ci doit être remise au client s'il le demande (A. 10 sept. 2010, JO 21 sept. 2010).
- les indemnités ou remboursements de frais de déplacement ou de mission aux salariés.

**IMPORTANT** Concernant les frais de stationnement et parking (y compris les frais d'abonnement), le professionnel doit pouvoir apporter des éléments propres à établir la vraisemblance des frais allégués. L'Administration n'exclut pas systématiquement les dépenses qui ne peuvent être justifiées par des documents ayant date certaine dès lors qu'elles sont en rapport avec la nature et l'importance des obligations professionnelles des intéressés (BOI-BNC-BASE-40-60-40-10, § 60, 12 sept. 2012).

#### 3° Repas d'affaires

**266** Les frais correspondant à des repas d'affaires ou à des repas pris dans le cadre de voyages professionnels (formations, séminaires par exemple) ont le caractère de dépenses déductibles. La déduction de ces frais est donc admise dès lors qu'ils sont exposés dans l'intérêt de l'activité, qu'ils sont dûment justifiés et qu'ils sont dans un rapport normal avec l'activité du professionnel et l'avantage qu'il en attend (BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 10 à 30, 23 janv. 2019).

**Exemple** Un agent d'assurances avait organisé un repas réunissant un avocat, deux mandataires liquidateurs ainsi que les épouses respectives de ces trois invités. La note du restaurant, non étoilé mais tout de même mentionné au Guide Michelin, s'élevait à 1 600 €. Les juges d'appel ont relevé que :

- l'assureur avait été, était ou allait être en relation d'affaires avec ses trois invités ;
- la dépense qui n'était pas manifestement disproportionnée avec le chiffre d'affaires du cabinet et au regard des affaires qui lui ont été apportées par les invités, était bien nécessaire à son activité (CAA Lyon, 19 août 2010, n° 07LY00370).

#### 4° Frais de repas liés à l'éloignement du domicile

**267** L'Administration admet, sous certaines conditions, la déduction des seuls frais supplémentaires de repas exposés régulièrement par les professionnels sur le lieu d'exercice de leur activité (BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 10 à 30, 23 janv. 2019).

Ces règles de déduction ne s'appliquent pas aux frais de restaurant correspondant à des repas d'affaires ou à des repas pris dans le cadre de voyages professionnels tels que congrès ou séminaires qui sont déductibles pour leur montant total (V. 266).

L'Administration n'a pas précisé la situation des **professionnels qui supportent occasionnellement et non régulièrement des frais de repas sur leur lieu de travail**. À défaut de précision, la déduction de frais occasionnels de repas ne devrait pas être soumise aux conditions particulières prévues pour les frais supplémentaires de repas exposés régulièrement sur le lieu de travail. Ainsi, les frais de repas pris occasionnellement sur son lieu de travail par un professionnel peuvent, à notre avis, être portés en déduction pour leur montant total dès lors que le professionnel peut démontrer qu'ils sont nécessités par l'exercice de la profession.

**La déduction des frais supplémentaires de repas exposés régulièrement sur le lieu d'exercice est subordonnée aux conditions suivantes.**

**268 Frais nécessités par l'exercice normal de la profession** – Les frais supplémentaires de repas doivent résulter de l'exercice normal de la profession et **non de simples convenances personnelles**. Cette condition est réputée remplie lorsque la distance entre les lieux d'exercice et le domicile du professionnel **fait obstacle à ce que le repas soit pris au domicile**.

**Exemple** En revanche, un professionnel résidant à proximité de son cabinet ne se trouve pas dans l'impossibilité de prendre ses repas à son domicile et ne peut justifier la déduction des frais supplémentaires de repas en faisant seulement valoir devant le juge, l'intérêt pour son activité de déjeuner à l'extérieur avec ses associés (CAA Paris, 10 févr. 2005, n° 03PA00928).

Bien entendu, les lieux où s'exerce l'activité du professionnel ne doivent pas être anormalement éloignés de son domicile sauf à justifier que cet éloignement résulte de circonstances indépendantes de sa volonté.

**269 Caractère normal de l'éloignement** – Il est notamment tenu compte :

- de l'étendue et de la configuration de l'agglomération où se trouve le domicile du professionnel et les lieux d'exercice de son activité ;
- de la nature même de l'activité exercée (activité obligeant à des fréquentes interventions sur le terrain ou dans les entreprises par exemple) ;
- et de l'implantation de la clientèle, qui peut nécessiter des déplacements au-delà des limites de l'agglomération où se situe le domicile.

Ainsi, les professionnels qui sont conduits par nécessité professionnelle à faire de nombreux déplacements en des lieux parfois éloignés (agents commerciaux, architectes par exemple) ont la faculté de déduire les frais supplémentaires de repas.

**270 L'appréciation du caractère normal** résulte de l'examen au cas par cas, et sous le contrôle du juge, des conditions d'exercice de l'activité.

Lorsque le caractère normal de l'éloignement ne peut être démontré, le professionnel doit, s'il veut déduire des frais supplémentaires de repas, pouvoir justifier de **circonstances indépendantes de sa volonté**.

Il pourra s'agir des conditions de vie concrètes du professionnel et de sa famille (ressources du foyer, problèmes de santé ou de scolarisation des enfants, localisation différente du travail de chacun des époux, écarts de coût du logement, selon qu'il est situé dans l'agglomération ou en périphérie).

**271 Justification des frais exposés** – Seuls sont donc déductibles les frais supplémentaires de repas exposés qui correspondent à une **charge effective et justifiée**. Le professionnel concerné devra donc être en mesure de produire **toutes pièces justificatives** permettant d'attester de la nature et du montant de ces dépenses.

**On rappelle à cet égard qu'aucune déduction forfaitaire des frais de repas n'est admise.**

La solution qui autorise les salariés à évaluer la dépense supplémentaire, par repas, à une fois et demie le montant du minimum horaire garanti ne s'applique pas aux professionnels relevant des BNC.

**IMPORTANT** L'Administration se réserve la faculté d'apprécier au cas par cas les critères de déductibilité des frais de repas. Les professionnels doivent donc :

- démontrer le caractère déductible des frais sur chacune de leurs pièces justificatives ;
- préciser le cas échéant sur une mention expresse jointe à la déclaration n° 2035, les motifs qui les conduisent à prendre leurs repas régulièrement sur leur lieu de travail ou exposer leur situation dans le cadre de la procédure de rescrit.

L'ARAPL n'est donc pas en mesure d'apprécier si, dans une situation particulière, la déduction est susceptible d'être admise.

**272 Détermination du montant déductible des frais supplémentaires de repas** – Les frais de repas pris en compte pour le calcul de la déduction sont plafonnés à **18,60 € TTC par repas en 2018 et 18,80 € TTC en 2019**.

**IMPORTANT** Toutefois, l'Administration admet dans des circonstances exceptionnelles, liées notamment aux nécessités de l'activité professionnelle et au niveau élevé des prix des restaurants existant sur le lieu d'exercice de l'activité, que la totalité des frais supplémentaires de repas puisse être portée en déduction.

**273** La déduction porte uniquement sur le coût supplémentaire du repas pris sur le lieu de travail par rapport au coût d'un repas pris à domicile qui est évalué forfaitairement à **4,80 € TTC en 2018 et 4,85 € TTC en 2019**. Ainsi, pour un repas, le **montant maximum déductible** est limité à la différence entre :

- le prix du repas éventuellement plafonné et ;
- le coût forfaitaire d'un repas pris à domicile.

Ainsi

- pour 2018, ce montant maximum est donc égal à  $18,60 \text{ €} - 4,80 \text{ €} = 13,80 \text{ €}$  par repas.
- pour 2019, ce montant maximum est donc égal à  $18,80 \text{ €} - 4,85 \text{ €} = 13,95 \text{ €}$  par repas.

**Exemple** Un architecte a exposé en novembre 2018 les frais de restaurant suivants :

- 5 repas à 20 € ;
- 10 repas à 15 €.

Il dispose pour chacun de ces repas d'une note de restaurant accompagnée d'une facturette de carte bancaire. Les 5 repas à 20 € sont plafonnés individuellement à 18,60 € et diminués du coût forfaitaire d'un repas pris au domicile soit  $18,60 \text{ €} - 4,80 \text{ €} = 13,80 \text{ €}$ . Les 10 repas à 15 € doivent seulement être diminués du coût forfaitaire d'un repas pris au domicile soit  $15 \text{ €} - 4,80 \text{ €} = 10,20 \text{ €}$ . Cet architecte peut déduire au titre des frais supplémentaires de repas :

$(13,80 \times 5) + (10,20 \times 10) = 69 \text{ €} + 102 \text{ €} = 171 \text{ €}$ .

Si le professionnel a déduit la totalité de la dépense, il doit effectuer une réintégration à la ligne 36 CC « divers à réintégrer » de l'annexe n° 2035 B.

**Tableau récapitulatif des modalités de calcul de la fraction déductible pour 2018 et 2019 des frais de repas pris régulièrement sur le lieu de travail**

	2018	2019
Évaluation forfaitaire d'un repas pris à domicile (TTC)	4,80 €	4,85 €
Plafond de prise en compte d'un repas (TTC)	18,60 €	18,80 €
Montant net déductible pour un repas n'excédant pas le plafond	Prix du repas - 4,80 €	Prix du repas - 4,85 €
Montant net déductible d'un repas excédant le plafond	13,80 €	13,95 €

## XI. Charges sociales personnelles

### A. – GÉNÉRALITÉS SUR LA DÉDUCTION DES CHARGES SOCIALES OBLIGATOIRES ET FACULTATIVES

#### ■ Sources

CGI, art. 154 bis ; L. n° 2005-882, 2 août 2005 ; D. n° 2006-966, 1<sup>er</sup> août 2006 ; BOI-BNC-BASE-40-60-10, § 110 à 130, 5 juill. 2017 ; BOI-BIC-CHG-40-50-40, 12 sept. 2012

**274** Pour la détermination du bénéfice professionnel, certaines charges sociales personnelles du professionnel sont admises en déduction en totalité et d'autres dans la limite d'un plafond.

Elles doivent en toute hypothèse être **justifiées**. Les organismes de retraite ou d'assurance peuvent établir une attestation qui permet de justifier du paiement et de la déductibilité des primes ou cotisations.

La ligne 25 de l'annexe n° 2035 A doit faire apparaître distinctement :

- les charges sociales **obligatoires** (ligne BT) ;
- les charges sociales **facultatives** (ligne BU) ;
- le **total des charges sociales déductibles** (ligne BK) : cette distinction permet de faciliter la rédaction de la déclaration sociale des indépendants et de déterminer l'assiette sociale des cotisations et contributions sociales.

**IMPORTANT** La notice de la déclaration n° 2035 précise que seule la part respective des cotisations obligatoires et facultatives déductible est à mentionner à la rubrique « Charges sociales personnelles » du compte de résultat fiscal n° 2035 A à la ligne BK. En d'autres termes, **la méthode consistant à déduire à la ligne BK la totalité des cotisations acquittées puis à réintégrer à la ligne « divers à réintégrer » la part non déductible, ne doit pas être retenue.** Il ne doit pas y avoir de confusion entre les sommes déduites ligne 22 (primes d'assurances (V. 258) et ligne 25 BK.

**275 Cotisations du professionnel** – Le professionnel peut déduire sans limitation de montant les cotisations aux régimes obligatoires, de base ou complémentaires (V. 277).

En revanche, les cotisations versées à des régimes facultatifs ne sont déductibles que dans la limite de certains plafonds sous réserve que cette déduction soit admise par une disposition expresse (V. 282).

**276 Cotisations du conjoint collaborateur** – Les cotisations versées par les conjoints collaborateurs sont déductibles sans limitation de montant lorsqu'elles ont été versées à titre **obligatoire depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2007**, au régime d'assurance-vieillesse et invalidité-décès auquel ils doivent être désormais affiliés personnellement.



On rappelle en effet que la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 et le décret n° 2006-966 du 1<sup>er</sup> août 2006 obligent les conjoints qui collaborent de manière habituelle à l'activité professionnelle de leur époux sans percevoir de rémunération à opter pour le statut de conjoint collaborateur auprès du Centre des formalités des entreprises (CFE) et à s'affilier personnellement à la caisse d'assurance vieillesse du professionnel. L'assiette des cotisations est définie par les articles D. 642-5-1 et suivants du Code de la sécurité sociale (R. 723-63 du même code pour les conjoints d'avocats).

Les cotisations versées par le conjoint collaborateur au titre des régimes facultatifs d'assurance vieillesse, de prévoyance ou perte d'emploi sont soumises au même plafonnement que celles versées par le professionnel.

## B. – COTISATIONS OBLIGATOIRES DÉDUCTIBLES SANS LIMITATION DE MONTANT

### 📄 Sources

CGI, art. 154 bis ; BOI-BIC-CHG-40-50-40, 12 sept. 2012 ; BOI-BNC-BASE-40-60-50-10, § 160 et s., 6 sept. 2017

### 1° Cotisations obligatoires déductibles

**277** Pour la détermination du résultat professionnel, sont déductibles pour leur montant total les cotisations du professionnel et du conjoint collaborateur versées à titre obligatoire.

**IMPORTANT** Les professionnels ayant opté pour la détermination du résultat en fonction des créances acquises et des dépenses engagées ont la faculté de déduire les provisions relatives aux cotisations sociales réelles calculées en fonction du dernier résultat connu. Lors d'un arrêt d'activité notamment, ces provisions ont un impact significatif sur le résultat.

Les conjoints collaborateurs étant désormais affiliés personnellement et obligatoirement au régime d'assurance-vieillesse et d'invalidité-décès du professionnel, les cotisations vieillesse et d'invalidité-décès qu'ils versent sont déductibles sans limitation, au même titre que les cotisations versées par le professionnel lui-même à des régimes obligatoires (d'assurance-vieillesse et d'invalidité-décès) de base ou complémentaire.

**278** Sont visées ici les cotisations versées en paiement :

➤ des allocations familiales versées à l'URSSAF ;

La cotisation d'allocation familiale est due à l'URSSAF par toute personne exerçant une profession non commerciale. Toutefois, on rappelle que depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008, c'est le régime social des indépendants (RSI) qui assure le recouvrement de cette cotisation ainsi que celui de la CSG et de la CRDS pour certaines catégories de professionnels (agents commerciaux notamment).

➤ des régimes obligatoires, de base ou complémentaires :

– de maladie et maternité versées au RSI par le biais d'un organisme conventionné (RAM, etc.) ;

– Les professions libérales relèvent d'un régime obligatoire d'assurance maladie-maternité indépendant du régime général de sécurité sociale.

– Il s'agit des cotisations annuelles de base et des cotisations additionnelles et supplémentaires obligatoires mises à la charge des assurés.

– S'agissant des professionnels de santé et des auxiliaires médicaux conventionnés secteur 1, les cotisations sont appelées par l'URSSAF.

– d'assurance vieillesse de base et complémentaire pour la seule part correspondant à la cotisation minimale obligatoire versées à l'une des 11 caisses dépendant de la CNAVPL ;

– Ces régimes fonctionnent à titre obligatoire dans le cadre d'un groupe professionnel ou d'une activité professionnelle particulière et confèrent aux assujettis le droit à un supplément de prestations.

➤ d'invalidité, décès.

Ces régimes fonctionnent à titre obligatoire dans le cadre d'un groupe professionnel ou d'une activité professionnelle particulière ; ils peuvent comprendre, selon les sections professionnelles, une cotisation unique ou des classes obligatoires ou optionnelles.

### 2° Rachats de cotisations

**279 Rachats effectués par le professionnel** – Les cotisations versées pour le rachat de cotisations d'assurance vieillesse obligatoires du professionnel sont également **déductibles sans limitation de montant**. Il s'agit des rachats de cotisations visés à l'article L. 643-2 du Code de la sécurité sociale effectués **dans la limite de 12 trimestres au titre** :

– des années civiles ayant donné lieu à affiliation au régime d'assurance vieillesse de base des professions libérales à quelque titre que ce soit, au titre desquelles moins de 4 trimestres sont retenus pour le calcul des droits à retraite ;

– des périodes d'études lorsque le régime d'assurance vieillesse de base des professions libérales est le premier régime d'affiliation à l'assurance vieillesse après les études (ces périodes d'études doivent avoir donné lieu à l'obtention d'un diplôme).

Deux aménagements ont été apportés par l'article 27 de la loi garantissant l'avenir et la justice du système de retraites à la législation en vigueur visant à favoriser le recours au rachat de trimestres d'assurance vieillesse par les jeunes au titre de leurs années d'études supérieures :

- il n'est plus nécessaire, pour que le rachat d'une période d'études soit possible, que cette période n'ait pas donné lieu à affiliation à un régime de retraite (CSS, art. L. 351-14-1) ;
- si la demande de rachat d'années d'études est présentée dans les 10 ans suivant la fin des études, l'assuré bénéficiera, par dérogation, d'un tarif préférentiel (CSS, art. L. 351-14-1), Il , un **abattement forfaitaire** (de 670 ou 1 000 € selon l'option de l'assuré aux taux minorés - décote) s'applique sur le montant du versement lorsque la demande porte sur une période formation initiale **présentée au plus tard le 31 décembre de la dixième année civile suivant la fin des études** (CSS, art. D. 351-14-1).

Les conditions dérogatoires d'un tel rachat ont été précisées par décret en vigueur à compter du 11 janvier 2015 (L. n° 2014-40, 20 janv. 2014, art. 27 ; D. n° 2015-14, 8 janvier 2015).

**280** En revanche, les rachats de cotisations effectués dans le cadre de contrats d'assurance de groupe (rachats Madelin) sont soumis au plafonnement de la déduction (V. 284).

Certains professionnels ayant effectué des versements pour compléter leur durée d'assurance devront néanmoins différer leur départ compte tenu du relèvement à 62 ans de l'âge de départ légal à la retraite. La loi prévoit le **remboursement de rachats de trimestres rendus inutiles par la réforme**. La possibilité de bénéficier d'un remboursement des versements est ouverte aux seuls assurés nés à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1951 pour les rachats effectués avant le 13 juillet 2010 au titre des années d'études et des années civiles incomplètes. La demande de remboursement a dû être présentée **avant le 12 novembre 2013 aux caisses de retraite après desquelles le rachat a été effectué**. Ce remboursement sera soumis à l'impôt sur le revenu (L. n° 2010-1330, 9 nov. 2010, art. 24).

**281 Rachats effectués par le conjoint collaborateur** - Les conjoints collaborateurs qui n'ont pas cotisé à l'assurance-vieillesse volontaire des travailleurs non salariés ont la possibilité de racheter, sous certaines conditions, des **périodes de cotisations à l'organisation autonome d'assurance-vieillesse dont ils relèvent désormais à titre obligatoire**. Ils bénéficient, en qualité d'assurés obligatoires, de la possibilité de déduire sans limitation de montant, les rachats de cotisations **au titre des années précédant leur affiliation**, à condition de justifier avoir participé directement et effectivement à l'activité du cabinet (CSS, art. L. 642-2-2).

Toutefois, lorsque le conjoint a exercé l'option pour que l'assiette de ses cotisations soit déterminée en fonction du revenu du professionnel, le rachat de cotisations n'est pas possible.

## C. – COTISATIONS FACULTATIVES SOUMISES À PLAFONNEMENT

### ■ Sources

CGI, art. 154 bis ; BOI-BIC-CHG-40-50-40, 12 sept. 2012

### 1° Nature des cotisations concernées

**282** Trois catégories de cotisations facultatives sont admises en déduction mais soumises à plafonnement :

- les cotisations ou primes versées à des régimes facultatifs mis en place par la sécurité sociale ;
- les cotisations ou primes versées dans le cadre de contrats dénommés « **contrat d'assurance de groupe ou contrats Madelin** » souscrits, à titre facultatif ;
- les rachats de cotisations effectués dans le cadre de ces contrats lorsqu'ils ont pour objet de garantir un **revenu viager** (complément de retraite) au titre des années qui sont comprises entre la date de leur affiliation au régime de base obligatoire d'assurance vieillesse et la date de leur adhésion au contrat d'assurance de groupe.

**IMPORTANT** Que les primes aient ou non un caractère déductible et qu'elles soient ou non déduites des recettes non commerciales, les prestations servies sont toujours imposables en gains divers (V. 90).

**283** Les contrats d'assurance de groupe permettent aux professionnels et à leur conjoint collaborateur de bénéficier :

- d'une **retraite complémentaire garantissant un revenu viager** ;
- de **prestations de prévoyance complémentaire** ;

Les contrats de prévoyance doivent répondre aux caractéristiques des contrats responsables, ils ne doivent pas couvrir la participation forfaitaire d'un euro mise à la charge des assurés et respecter les conditions prévues à l'article L. 871-1 du Code de la sécurité sociale. À défaut, la déduction des cotisations peut être remise en cause.

L'Administration admet que soient également considérées comme des cotisations de prévoyance complémentaire, les cotisations destinées à garantir le risque de dépendance par :

- le versement d'une rente,
- la majoration de la rente de base ou complémentaire de retraite,
- le paiement de prestations en nature s'ajoutant à celles d'un régime obligatoire tel le remboursement d'un service d'aide à domicile (BOI-BNC-BASE-40-60-50-10, § 430, 6 sept. 2017).

➤ **d'une indemnité en cas de perte d'emploi subie (CSS, art. L. 643-2 et R. 643-6).**

**IMPORTANT** Si, à l'occasion d'un contrôle fiscal, il apparaît que le professionnel n'était effectivement pas à jour de ses cotisations aux régimes d'assurances obligatoires lors de l'adhésion (ou du renouvellement) à un régime facultatif, le vérificateur pourra rejeter la déduction des primes des contrats d'assurance de groupe sur l'ensemble de la période vérifiée.

**284** Sont donc concernées :

➤ **la part de la cotisation d'assurance vieillesse excédant le montant de la cotisation minimale obligatoire ;**

Sont visés ici les régimes de retraite obligatoire qui prévoient des niveaux de cotisations différents selon les options retenues par le professionnel ou le conjoint collaborateur.

➤ **les cotisations et primes versées au titre de certains risques garantis dans le cadre de contrats d'assurance de groupe (contrats « Madelin »), de régimes facultatifs mis en place par les organismes de sécurité sociale ou de régimes de retraite par capitalisation collective au titre :**

- **d'assurance vieillesse complétant les prestations du régime obligatoire (de base ou complémentaire) ;**

L'Administration admet que le contrat, ou le régime facultatif, puisse comporter une contre-assurance décès, prévoyant le versement d'une rente viagère ou de capital au profit du conjoint, des enfants ou d'un tiers, en cas de décès de l'assuré avant son soixante-cinquième anniversaire ou, si elle est antérieure, la date d'entrée en jouissance de la pension de vieillesse de sécurité sociale. Il sera désormais admis que la **contre-assurance décès** soit étendue jusqu'à la date d'entrée en jouissance de la pension vieillesse, quand bien même celle-ci interviendrait après l'âge de soixante-cinq ans (BOI-BIC-CHG-40-50-40-10, § 20, 27 oct. 2014).

Toutefois, seules les primes des contrats ou les cotisations aux **régimes offrant des prestations sous forme de rente viagère** sont susceptibles d'être admises en déduction sous réserve de l'exception prévue en cas de rachat du contrat.

- **de la prévoyance complémentaire (maladie, maternité, invalidité permanente ou décès) ;**

Les contrats de prévoyance doivent répondre aux caractéristiques des contrats responsables, ils ne doivent pas couvrir la participation forfaitaire d'un euro mise à la charge des assurés et respecter les conditions prévues à l'article L. 871-1 du Code de la sécurité sociale. À défaut, la déduction des cotisations peut être remise en cause.

La déduction de ces primes est autorisée lorsque les prestations servies prennent la forme, soit de prestations en nature, soit de revenus de remplacement ou de rentes à l'exclusion de versements en capital.

L'Administration admet que soient également considérées comme des cotisations de prévoyance complémentaire, les **cotisations destinées à garantir le risque de dépendance** (impossibilité d'accomplir seul les actes de la vie quotidienne) par :

- le versement d'une rente ;
- la majoration de la rente de base ou complémentaire de retraite ;
- le paiement de prestations en nature s'ajoutant à celles d'un régime obligatoire tel le remboursement d'un service d'aide à domicile (BOI-BNC-BASE-40-60-50-10, § 430, 27 oct. 2014).

Les cotisations versées au titre de la protection sociale du conjoint (ou du partenaire dans le cadre d'un PACS) et des enfants du professionnel sont déductibles.

Les cotisations afférentes à un régime complémentaire facultatif couvrant les risques maladie du conjoint et des enfants sont également admises en déduction du bénéficiaire imposable dans la limite des plafonds définis ci-après sous réserve, qu'ils figurent en qualité d'ayants droit, sur la carte d'assuré social du professionnel.

➤ **d'une assurance perte d'emploi.**

Il s'agit des cotisations versées au titre des régimes assurant la perte d'emploi. Pour compenser l'absence d'allocations de chômage, l'exploitant peut ainsi adhérer à un régime de protection qui lui garantit le versement d'un revenu de substitution à l'exclusion de tout versement en capital en cas de perte d'emploi résultant d'un événement extérieur à sa volonté, sous réserve de l'exception prévue en cas de rachat du contrat.

Les cotisations versées au titre d'un régime offrant une couverture du risque de perte d'emploi résultant d'un acte volontaire du professionnel tel que la cessation d'activité ou la cession, ne sont pas admises en déduction du bénéfice imposable de l'entreprise.

**IMPORTANT** Si, à l'occasion d'un contrôle fiscal, il apparaît que le professionnel n'était effectivement pas à jour de ses cotisations aux régimes d'assurances obligatoires lors de l'adhésion (ou du renouvellement) à un régime facultatif, le vérificateur pourra rejeter la déduction des primes des contrats d'assurance de groupe sur l'ensemble de la période vérifiée. Parallèlement, dans le cadre des conditions générales des caisses, dans le cas d'un retard de règlement, les prestations peuvent être bloquées et non garanties.

## 2° Éléments de calcul du plafonnement

**285 Principe** – Pour chacun des risques (assurance vieillesse, prévoyance complémentaire et perte d'emploi), un plancher de déduction est fixé en pourcentage du plafond de sécurité sociale et un plafond spécifique à chaque régime est fixé en pourcentage du bénéfice imposable (BOI-BIC-CHG-40-50-40-20, § 1, 12 sept. 2012).

Pour les associés de sociétés de personnes, les limites sont appréciées distinctement au niveau de chaque associé.

Lorsque le professionnel libéral est associé d'une société de personnes ou d'un groupement qui acquitte pour son compte ses cotisations sociales personnelles, les cotisations doivent être réintégrées au résultat de la société et ajoutées à la quote-part de résultat revenant à l'associé qui les déduit ensuite de cette même quote-part, sous réserve des limites calculées pour chaque associé en fonction de sa quote-part de bénéfice.

**286 Plafond annuel de la sécurité sociale de référence** – Le plafond annuel de la sécurité sociale à retenir est celui applicable au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition. Ce plafond a été fixé au 1<sup>er</sup> janvier 2018, à 39 732 € et au 1<sup>er</sup> janvier 2019 à 40 524 €.

En cas de début d'activité ou de cessation d'activité et lorsque la durée de l'exercice est inférieure à douze mois, le plafond doit être réduit prorata temporis pour le calcul des limites de déduction.

**287 Bénéfice imposable de référence** – Le bénéfice imposable à retenir pour déterminer les limites de déduction de ces cotisations correspond au bénéfice non commercial de l'année N auquel il convient d'ajouter :

- les cotisations versées aux régimes obligatoires complémentaires d'assurance vieillesse, pour la part de ces cotisations excédant la cotisation minimale obligatoire ;
- les primes versées au titre de contrats d'assurance de groupe et des cotisations aux régimes facultatifs mis en place par les organismes de sécurité sociale ;
- la totalité ou la fraction de bénéfice mentionnée à la ligne 43 Divers à déduire qui bénéficie d'une exonération au titre : d'une implantation en ZFU, d'une création d'activité en ZRR, de l'obtention du statut de jeune entreprise innovante, de l'implantation dans un pôle de compétitivité (V. 1132) ou de l'installation d'un médecin dans une zone déficitaire en offre de soins (V. 982).

Le bénéfice ainsi déterminé n'est pas corrigé des plus-values ou moins-values professionnelles à long terme réalisées. Ce bénéfice ne doit pas non plus être minoré des déficits antérieurs reportables.

**288 Plafonnement des cotisations facultatives d'assurance vieillesse** – Le plafond de déduction est égal à 10 % de la fraction du bénéfice imposable de référence retenu dans la limite de 8 fois le plafond annuel de la sécurité sociale auquel s'ajoute 15 % supplémentaires sur la fraction de ce bénéfice comprise entre une fois et huit fois le montant annuel précité.

Le plancher de déduction est quant à lui égal à 10 % du plafond annuel de la sécurité sociale, sous réserve que le professionnel ait effectivement supporté ce montant de dépense. Ces règles ont été traduites par l'Administration dans le tableau ci-dessous :

**IMPORTANT** Les sommes versées par le professionnel sur un plan d'épargne pour la retraite collectif (PERCO) exonérées de l'impôt sur le revenu, qui ont été portées en déduction viennent en diminution de la limite de déduction.

#### Assurance vieillesse – Limites pour 2018

Bénéfice imposable de référence (B) réalisé en 2018	Limite de déduction en 2018
B. 2018 < plafond SS (39 732 €)	Application du plancher de déduction : 39 732 € x 10 % = 3 973 €
39 732 € ≤ B. 2018 ≤ 317 856 (8 x 39 732)	Plafond de déduction : Plancher + [25 % x (B. 2018 – Plafond SS)] Soit : 3 973 € + [25 % x (B. 2018 – 39 732 €)]
B. 2018 > 317 856 € (8 x 39 732)	Plafond de plafond de déduction : Plancher + (25 % de 7 x Plafond SS) Soit : 3 973 € + [25 % x (7 x 39 732)] = 73 504 €

**Exemple** Un professionnel a réalisé un bénéfice imposable de référence en 2018 de 30 250 €. Il a versé 1 500 € de cotisations facultatives d'assurance vieillesse. La limite de déduction étant de 3 923 € (39 228 x 10 %), il peut déduire en 2018 l'intégralité des cotisations versées.

Dans l'hypothèse où ce professionnel aurait versé plus de 4 000 € de cotisations en réalisant le même bénéfice, seuls 3 923 € de cotisations auraient pu être déduits.

Un professionnel a réalisé un bénéfice imposable de référence en 2018 de 100 000 € et versé 18 000 € de cotisations facultatives d'assurance vieillesse.

Le plafond de déduction est égal à :  
3 973 + [25 % x (100 000 – 39 732)] = 3 973 + 15 067 = 19 040 €

Les 18 000 € de cotisations facultatives sont intégralement déductibles.

Si ce professionnel avait versé pour 24 000 € de cotisations, le montant déductible aurait été plafonné à 19 040 €.

Un professionnel a réalisé un bénéfice imposable de référence en 2018 de 300 000 € et versé 40 000 € de cotisations facultatives d'assurance vieillesse.

Le plafond de déduction est égal à : 3 973 + [25 % x (7 x 39 732)] = 3 973 + 69 531 = 73 504 €

Les 40 000 € de cotisations facultatives sont intégralement déductibles.

En revanche, si ce professionnel avait versé pour 75 000 € de cotisations, il n'aurait pu déduire que 73 504 € en 2018.

## Assurance vieillesse - Limites pour 2019

Bénéfice imposable de référence (B) réalisé en 2019	Limite de déduction en 2019
B. 2019 < plafond SS (40 524 €)	Application du plancher de déduction : 40 524 € x 10 % = 4 052 €
40 524 € ≤ B. 2019 ≤ 324 192 (8 x 40 524)	Plafond de déduction : Plancher + [25 % x (B. 2019 - Plafond SS)] Soit : 4 052 € + [25 % x (B. 2019 - 40 524 €)]
B. 2019 > 324 192 € (8 x 40 524)	Plafond de plafond de déduction : Plancher + (25 % de 7 x Plafond SS) Soit : 4 052 € + [25 % x (7 x 40 524)] = 74 969 €

## 3° Plafonnement des cotisations facultatives de prévoyance complémentaire

289

## Prévoyance complémentaire - Limites pour 2018

Plancher de déduction	Plafond de déduction	Plafond du plafond de déduction
39 732 x 7 % = 2 781 €	(B. 2018 x 3,75 %) + (39 732 x 7 %)	9 536 € (39 732 x 8 x 3 %)

## Prévoyance complémentaire - Limites pour 2019

Plancher de déduction	Plafond de déduction	Plafond du plafond de déduction
40 524 x 7 % = 2 837 €	(B. 2019 x 3,75 %) + (40 524 x 7 %)	9 726 € (40 524 x 8 x 3 %)

**Exemple** Un professionnel a réalisé un bénéfice imposable de référence en 2018 de 30 250 €.

Il a versé 1 500 € de cotisations facultatives de prévoyance complémentaire.

La limite de déduction étant de 3 916 € [(30 250 x 3,75 %) + (39 732 x 7 %)], il peut déduire en 2018 l'intégralité des cotisations versées, soit 1 500 €.

Si le professionnel avait réalisé un déficit, il aurait pu déduire 1 500 € (< à 2 781 €).

Un professionnel a réalisé un bénéfice imposable de référence en 2018 de 100 000 €. Il a versé 10 000 € de cotisations facultatives de prévoyance complémentaire.

Le plafond de déduction est donc égal à :

(100 000 € x 3,75 %) + 2 781 € = 3 750 + 2 781 = 6 531 €.

Le professionnel ne peut donc déduire que 6 531 € sur les 10 000 € de cotisations versées.

Un professionnel a réalisé un bénéfice imposable de référence en 2018 de 200 000 € et versé 10 000 € de cotisations.

Le plafond de déduction est donc égal à :

(200 000 € x 3,75 %) + 2 781 € = 7 500 + 2 781 = 10 281 €.

Le plafond du plafond de déduction étant fixé en 2018 à 9 536 € (3 % de 8 x plafond SS), le professionnel ne peut déduire que 9 536 € sur les 10 000 € de cotisations versées.

## 4° Plafonnement des cotisations facultatives versées au titre de la perte d'emploi subie

**290** Ces cotisations sont déductibles dans une limite égale au plafond de :

- 1,875 % du bénéfice imposable retenu dans la limite de huit fois le montant annuel du plafond de la sécurité sociale ;

- et dans une limite plancher de 2,5 % du montant annuel du plafond de la sécurité sociale.

## Perte d'emploi - Limites en 2018

Plancher de déduction	Plafond de déduction	Plafond du plafond de déduction
2,5 % x 39 732 € = 993 €	B. 2018 x 1,875 %	5 960 € (39 732 € x 8 x 1,875 %)

## Perte d'emploi - Limites en 2019

Plancher de déduction	Plafond de déduction	Plafond du plafond de déduction
2,5 % x 40 524 € = 1 013 €	B. 2019 x 1,875 %	6 079 € (40 524 € x 8 x 1,875 %)

**Exemple** Un professionnel a réalisé un bénéfice imposable de référence en 2018 de 30 250 €. Il a versé 600 € de cotisations facultatives au titre de l'assurance perte d'emploi.

La limite de déduction résultant de la formule est égale à :  $30\,250 \times 1,875\% = 567\text{ €}$ .

Toutefois, le plancher de déduction en 2018 étant de 993 €, il peut déduire l'intégralité des cotisations versées, soit 600 €.

Un professionnel a réalisé un bénéfice imposable de référence en 2018 de 100 000 € et versé 2 000 € de cotisations.

Le plafond de déduction est donc égal à :

$(100\,000\text{ €} \times 1,875\%) = 1\,875\text{ €}$ .

Le professionnel ne peut donc déduire que 1 875 € sur les 2 000 € de cotisations versées.

Un professionnel a réalisé un bénéfice imposable de référence en 2018 de 400 000 € et versé 10 000 € de cotisations.

Le plafond de déduction est donc égal à :

$(400\,000\text{ €} \times 1,875\%) = 7\,500\text{ €}$ .

Le plafond du plafond de déduction étant fixé en 2018 à 5 960 €, le professionnel ne peut déduire que 5 960 € sur les 10 000 € de cotisations versées.

## XII. Frais divers de gestion

### A. – FRAIS DE RÉCEPTION, DE REPRÉSENTATION ET DE CONGRÈS

#### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 1 à 30, 23 janv. 2019

#### 1° Frais de réception et de représentation

**291** Les dépenses relatives à l'organisation de **repas d'affaires à domicile** peuvent être admises en déduction, sous réserve que le professionnel démontre l'existence d'un **lien direct avec l'exercice de la profession** et dispose de **pièces justificatives détaillées** (CAA Paris, 31 mars 1992, n° 90PA00785).

**IMPORTANT** L'importance de l'existence de pièces justificatives détaillées est selon nous primordiale. À titre d'illustration, à l'occasion d'un contrôle, l'administration fiscale avait réintégré une quote-part de frais de repas exposés par une SCM à raison de déjeuners pris par un professionnel, son associé ainsi que leurs salariées, certains samedis, dans des restaurants proches du cabinet d'orthodontie. Le professionnel faisait valoir que le cabinet restait ouvert ces jours-là en continu, ce qui obligeait les praticiens et leur personnel à déjeuner dans un temps très court. Il produisait également des attestations établies par ses deux collaboratrices salariées et des factures de restaurant. Sans remettre en cause le principe de la déduction, la cour administrative d'appel de Nantes a estimé que ces documents, dépourvus de précisions sur le nombre de repas et l'identité des convives, ne suffisaient pas à établir la réalité des frais dont le professionnel demandait la déduction (CAA Nantes, 13 févr. 2006, n° 04NT01456). De même, un conseil juridique n'a pas été admis à déduire les frais de réception et d'hôtel, notamment à Nuits-Saint-Georges, Pornichet, Château-Thierry, La Baule, Coulommiers, Courchevel, Chantilly, Lyon ou encore Cannes dès lors qu'il s'est contenté :

- d'invoquer l'importance pour sa profession, des réunions et des rencontres physiques avec les clients et prospects et des visites de site permettant d'étudier les projets et le cas échéant de ne pas donner suite à ceux dont la rentabilité ou la faisabilité ne serait pas garantie ;
- de produire, à l'appui de ces allégations, quelques attestations établies en des termes peu circonstanciés par les bénéficiaires des frais litigieux (CAA Versailles, 31 déc. 2015, n° 14VE01090).

**292** En outre, le lien direct avec l'exercice de la profession doit être prépondérant. Dans ces conditions, les **frais de réception exposés par un professionnel, à l'occasion de son mariage, ne constituent pas des dépenses déductibles**, bien que la plupart des invités fasse partie de sa clientèle (CAA Lyon, 6 févr. 1992, n° 89LY01201). Il en va de même pour les frais de faire-part de mariage de la fille d'un avoué même si un nombre important de faire-part a été adressé à des relations professionnelles (CE, 30 déc. 1996, n° 81518).

Afin d'éviter des difficultés de justification de ces dépenses dans l'éventualité d'un contrôle, il est recommandé :

- de réclamer un justificatif à l'occasion de chaque repas d'affaires ;
- de porter l'identité des bénéficiaires au verso des justificatifs.

**IMPORTANT** Les frais de réception et de représentation ne peuvent pas être déterminés forfaitairement. Cependant, les médecins conventionnés du secteur 1 bénéficient d'une tolérance administrative et peuvent déduire ces frais ainsi que certains autres, sous certaines conditions, en appliquant la déduction forfaitaire de 2 % au montant brut de leurs recettes (V. 950).

#### 2° Frais de congrès

**293** Il s'agit des dépenses d'inscription, des frais de déplacement et d'hébergement.

Sont également déductibles **les frais de repas pris dans le cadre de voyages professionnels** (congrès ou séminaires par exemple) (BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 10, 23 janv. 2019).

Les **dépenses d'agrément, à caractère personnel ou « somptuaire »** exposées à l'occasion de congrès ne sont pas admises en déduction.

D'une manière générale, il est conseillé aux professionnels de conserver le programme détaillé des congrès ou séminaires ainsi que toutes les pièces justifiant l'objet et l'intérêt professionnels des frais engagés.

**Exemple** Selon la cour administrative d'appel de Versailles, une infirmière qui a déduit une somme de 6 750 F (soit 1 029 €), correspondant aux frais qu'elle avait engagés pour sa participation à un séminaire de formation organisé au Kenya par une association d'infirmières, ne justifie pas de l'existence d'un rapport suffisamment étroit entre ce voyage et l'acquisition d'une spécialisation pour l'exercice de sa profession, en se bornant à produire le programme de ce voyage. Ce document, qui faisait état de cours le lundi, le mardi, le jeudi après-midi et le samedi, n'était pas à lui seul suffisant pour justifier du caractère professionnel des frais engagés (CAA Versailles, 9 mars 2006, n° 03VE03333).

**IMPORTANT** Les dépenses engagées au profit du **conjoint accompagnateur** à l'occasion d'un congrès ne sont pas déductibles, à moins que le professionnel puisse établir que le conjoint collabore effectivement et exclusivement à l'activité du cabinet et que le congrès ou le stage a un rapport direct avec l'activité de son conjoint au cabinet (Rép. min. Bizet, 25 juin 1970). Cette réponse n'est pas reprise dans la base documentaire de l'Administration. Son application semble toutefois pouvoir être maintenue.

## B. – FOURNITURES DE BUREAU, FRAIS DE DOCUMENTATION, DE CORRESPONDANCE ET DE TÉLÉPHONE

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-30, § 150 à 220, 12 sept. 2012 ; BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 180, 23 janv. 2019

### 1° Petit matériel et fournitures consommables

**294** Il s'agit des dépenses d'acquisition de certains biens dont la valeur unitaire HT n'excède pas 500 € HT soit 600 € TTC. **Sont ainsi visées les dépenses d'acquisition :**

► **du matériel de bureau et de certains meubles meublants** (table, bureau, étagères, bibliothèque, chaises) ;

Pour le matériel de bureau, il s'agit des dépenses :

- de petit matériel de bureau (agrafeuse, calculette, pèse-lettres, corbeille à papier) ;
- de petits équipements de bureau (petit matériel informatique : souris, clavier, imprimante, télécopieur, téléphone, terminaux bancaires « Pin pad »).

Pour le mobilier de bureau, seules les dépenses de renouvellement partiel du mobilier sont prises en compte à l'exclusion des dépenses d'équipement initial ou de renouvellement complet qui doivent être immobilisées. Toutefois, dans le cas où le montant total de la dépense d'équipement initial ou de renouvellement complet n'excède pas la limite de 500 € HT, il peut être porté directement en déduction.

Si un bien déterminé se compose de plusieurs éléments qui peuvent être achetés séparément (unité centrale, clavier, écran pour un ordinateur), il y a lieu de prendre en considération le prix global de ce bien, et non la valeur de chaque élément, pour apprécier la limite de 500 € HT.

► **de logiciels.**

Sont également visées les **fournitures de bureau consommables** (papier, enveloppes, cartouches d'encre, classeurs, stylos).

### 2° Frais de documentation

**295** Sont notamment déductibles **les achats d'ouvrages professionnels ou vidéo professionnelles**, abonnements à des **revues professionnelles**. Les **ouvrages techniques** même d'un prix élevé ne font pas l'objet d'un amortissement ().

Selon le Conseil d'État, le prix payé pour l'acquisition initiale d'ouvrages de documentation permanente destinés, à la différence des livres et des revues, à être mis à jour périodiquement ne constitue pas une dépense déductible, mais un élément de l'actif immobilisé (CE, 13 janv. 1995, n° 100127).

Dès lors que l'Administration n'a pas modifié sa doctrine sur ce point, les professionnels conservent la faculté de déduire les frais d'acquisition d'une documentation technique.

**296** Les **frais d'abonnement à des journaux ou revues d'informations générales** représentent sous réserve d'une enquête au cas particulier des dépenses que toute personne serait amenée à supporter dans les circonstances courantes de la vie en dehors de l'activité professionnelle et ne sont pas déductibles (BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 180, 23 janv. 2019).

Cependant, la jurisprudence a déjà admis la déduction d'une fraction des frais exposés pour l'achat de revues, journaux et magazines d'information générale et sportive mis à la disposition de la clientèle dans la salle d'attente d'un cabinet.

Pour justifier du caractère professionnel de ses frais d'abonnement aux revues « le nouvel économiste et le revenu français », un orthodontiste soutenait que ces publications étaient destinées à être mises à la disposition de sa clientèle dans la salle d'attente. L'Administration avait admis la déduction de la moitié des frais d'abonnement à ces revues. La cour administrative d'appel de Nantes a jugé que le professionnel n'établissait pas que l'Administration aurait inexactement apprécié le lien de nécessité existant entre ces revues à caractère général et l'exercice de sa profession (CAA Nantes, 13 févr. 2006, n° 04NT01456).

Dans une autre affaire l'Administration avait admis la déduction d'une somme de 300 € pour l'achat de revues mises à la disposition des patients dans la salle d'attente d'un cabinet dentaire. Pour justifier une déduction plus importante, le professionnel soutenait que le large choix des revues proposées donnerait une image positive et sereine de son cabinet. La cour administrative d'appel de Nantes a estimé qu'il ne justifiait pas que l'exercice de sa profession nécessitait des dépenses de cette nature plus importantes que celles admises par l'administration. Par ailleurs, l'abonnement au journal Bien public ne pouvait être regardé comme une charge professionnelle pour un chirurgien-dentiste (CAA Lyon, 15 juill. 2010, n° 09LY01836).

**297** De même les frais d'abonnement à un **service de renseignements économiques et sociaux** peuvent être déductibles dans la mesure où le recours aux renseignements fournis par cet organisme présente un lien direct avec l'exercice de la profession (CAA Lyon, 22 juin 1995, n° 94LY001430).

### 3° Affranchissement, frais de correspondance et de téléphone, internet, télécopie

**298** Il s'agit de l'ensemble des frais afférents à :

- l'acquisition de timbres, aux envois (plis recommandés ou Chronopost) ;
- l'abonnement et aux consommations de téléphone, télécopie et internet ;
- les frais d'acquisition d'un téléphone portable sous réserve que son prix unitaire HT n'excède pas 500 €.

**IMPORTANT** En cas d'usage mixte, il convient d'opérer une répartition de ces frais (V. 146).

## C. – FRAIS D'ACTES ET DE CONTENTIEUX

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 190, 23 janv. 2019

**299** Ce sont tous les frais d'actes et de contentieux autres que ceux qui ont la nature de frais de premier établissement, qui se rapportent directement à l'exercice de la profession.

On rappelle que les frais d'établissement tels que les frais de prospection, de recherche, d'études et de publicité, les frais de constitution d'une société sont soumis à des règles particulières de déduction ; ils doivent en effet être mentionnés au **cadre 4 de l'annexe n° 2035 B (ligne 40 CG)** et peuvent faire l'objet d'un étalement par parts égales sur 5 ans (V. 152).

**300** Sont ainsi notamment déductibles à la rubrique « frais d'actes et de contentieux », ligne 28 :

- les **frais de recouvrement des impayés** ; il s'agit des frais de procédure supportés par les professionnels libéraux pour le recouvrement d'honoraires impayés (frais d'huissier, société d'affacturage) ;
- les **frais d'acquisition des divers éléments du patrimoine professionnel** (charge, office, clientèle, immobilisations) affectés à l'exercice de la profession (commissions versées à un intermédiaire, honoraires de notaire, droits d'enregistrement, frais d'insertion, frais d'adjudication) qui peuvent au choix du professionnel :
  - soit être **déduits en totalité l'année de leur paiement**,
  - soit être **amortis sur la même durée que l'élément du patrimoine professionnel** auquel ils se rapportent (V. 502).

**301** À l'opposé, ne sont pas déductibles les frais ayant le caractère de dépenses personnelles tels que :

- les frais engagés par un notaire accusé d'un délit, **pour assurer sa défense** devant le tribunal correctionnel, alors même que les poursuites sont motivées par des **griefs touchant à son activité professionnelle** et qu'une condamnation pourrait avoir des incidences graves sur la poursuite de celle-ci (CE, 24 févr. 1982, n° 18656) ;
- les frais supportés par un professionnel pour assurer sa **défense devant une juridiction pénale** constituent des dépenses personnelles non déductibles même si les poursuites sont motivées par des faits touchant à son activité professionnelle et qu'une condamnation peut avoir des incidences graves sur la poursuite de son activité (CE, 8 août 1990, n° 55730) ;
- les sommes qu'un notaire, qui s'était immiscé dans des opérations de **placement de billets à ordre** a été condamné à rembourser aux porteurs de ces billets (CE, 13 nov. 1996, n° 128088).



**Remarque** D'une manière générale, l'Administration a tendance à considérer que les frais de procès ne sont pas déductibles. Elle considère ainsi comme un arrêt d'espèce, la décision du Conseil d'État qui a admis la déductibilité de tels frais lorsqu'ils ont été engagés à l'occasion d'un procès intenté par un professionnel afin de défendre son honorabilité, estimant que ces frais étaient indispensables à la sauvegarde de son activité professionnelle (CE, n° 69320, 5 juill. 1944 ; BOI-BNC-BASE-40-10, § 420, 12 sept. 2012). Dans le cadre de cette jurisprudence, on peut envisager, selon nous, que des frais de procès engagés pour la sauvegarde de l'activité professionnelle (par exemple, à suite de la mise en jeu par un tiers de la responsabilité professionnelle) puissent être déduits. Par sécurité, une demande écrite préalable au service des impôts compétents sur la déductibilité des frais engagés dans cette situation semble indispensable.

## D. – COTISATIONS SYNDICALES ET PROFESSIONNELLES

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 210, 23 janv. 2019

**302** Cette rubrique ne concerne pas les charges sociales personnelles du professionnel (assurance maladie, allocations familiales, retraite...) qui doivent être mentionnées ligne 25 BK (V. 274) mais les seules cotisations syndicales et professionnelles. Sont ainsi déductibles à ce titre les cotisations ordinaires versées à titre obligatoire (Rép. min. n° 81566, JO AN 19 avr. 2016, pour les cotisations ordinaires des sages-femmes libérales).

S'agissant de la cotisation versée à l'ARAPL elle doit figurer ligne 21 « honoraires ne constituant pas des rétrocessions ».

S'agissant de la cotisation versée à l'URSSAF relative à la CUM des médecins, cette dernière est bien portée en cotisations syndicales et professionnelles. Il en est de même pour la cotisation URPS venant se substituer aux obligations des URML.

**303** Les dépenses professionnelles liées à une activité syndicale bénévole peuvent être portées en déduction à condition que le professionnel démontre que ces dépenses :

– sont justifiées ;

– ne sont pas excessives (Rép. min. n° 38009 : JOAN Q 12 déc. 1983 ; BOI-BIC-CHG-10-10-10, § 20, 1<sup>er</sup> févr. 2018). Les allocations et les remboursements de frais perçus dans le cadre de cette activité bénévole doivent être compris dans les recettes.

Les dons et cotisations versées au Lion's club, au Rotary ou à des cercles VIP ne constituent pas des dépenses professionnelles déductibles.

**IMPORTANT** De nombreux professionnels prétendent qu'il existe un lien direct entre ces cotisations et l'exercice de l'activité professionnelle dès lors que leur participation aux manifestations organisées par ces organismes leur permet de développer leur clientèle et l'image de leur cabinet. Dans la pratique, les juges se montrent assez sévères sur l'appréciation de cette condition (CAA Lyon, 9 juill. 2009, n° 07LY02101 ; CAA Versailles, 31 déc. 2015, n° 14VE01090).

## E. – AUTRES FRAIS DIVERS DE GESTION

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 330, 23 janv. 2019

### 1° Dépenses de mécénat et dons

**304** Sauf lorsqu'ils sont versés dans l'intérêt direct de l'entreprise ou de son personnel, les dons et subventions consentis par un professionnel ne constituent pas, en principe, des dépenses professionnelles déductibles.

Ainsi, ne sont pas déductibles les achats d'œuvres d'art destinées à l'ornement d'un cabinet professionnel (BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 290, 7 févr. 2018 ; BOI-BIC-CHG-40-20-40, 30 août 2016).

Toutefois, les titulaires de revenus non commerciaux peuvent bénéficier des dispositions particulières prévues en faveur du mécénat et applicables suivant les modalités décrites ci-après.

**305 Dons effectués à titre professionnel** – Les dons effectués au profit d'organismes d'intérêt général ou reconnus d'utilité publique ne sont pas déductibles des revenus professionnels mais ouvrent droit, dans la limite de 5 pour mille des recettes HT, à une réduction d'impôt calculée au taux de 60 %.

Les dons effectués en vue du financement de la vie politique ne sont en aucun cas déductibles des revenus professionnels, ils ne sont pas non plus éligibles à la réduction d'impôt prévue en faveur du mécénat au taux de 60 %.

Les modalités d'application de cette réduction d'impôt sont examinées avec les autres réductions et crédits d'impôt dont le professionnel peut bénéficier (V. 902).

**306 Dons effectués à titre privé** – Les dons effectués à titre privé peuvent bénéficier du dispositif de réduction d'impôt spécifique aux particuliers qui consiste également en une réduction d'impôt égale à 66 % des

**dons retenus dans la limite de 20 % du revenu imposable.** Ces dons ne doivent donc pas apparaître sur la déclaration n° 2035 souscrite par le contribuable au titre de son activité.

La nature des dons éligibles à l'avantage fiscal est plus large que celle concernant la réduction d'impôt accordée à titre professionnel.

## 2° Frais de publicité de parrainage et de sponsoring

**307** Les frais de publicité constituent des dépenses professionnelles déductibles, dès lors que la publicité n'est pas interdite par les codes de déontologie des professions libérales.

Sont notamment admis en déduction les frais de publicité et de participation à des actions publicitaires (insertions, recrutement de personnel).

**308** S'agissant des **dépenses de parrainage et de sponsoring, le dispositif prévu pour les entreprises** imposées dans la catégorie des bénéficiers industriels et commerciaux (CGI, art. 39, 1, 7° ; BOI-BIC-CHG-40-20-40, § 120, 30 août 2016) n'est pas applicable aux professionnels libéraux qui n'ont en principe pas la faculté de déduire de telles dépenses.

Cela étant, dès lors que l'Administration admet la prise en compte des dépenses de publicité (BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 330, 23 janv. 2019), les professionnels libéraux peuvent s'inspirer du cadre défini pour les entreprises pour déterminer les conditions dans lesquelles ils peuvent déduire des dépenses de parrainage et de sponsoring qui s'apparentent à des dépenses de publicité.

**309** À la différence des actions de mécénat, les actions de parrainage comportent une contrepartie. Elles sont destinées à promouvoir l'image de marque de l'entreprise à travers la publicité qui sera effectuée autour du parrainage (nom de l'entreprise apparent sur la voile d'un bateau par exemple).

Dès lors, les dépenses présentant le caractère de dons, c'est-à-dire dépourvues de toute contrepartie directe ou indirecte pour leur auteur, n'entrent pas dans le cadre des actions de parrainage elles peuvent le cas échéant bénéficier de la réduction d'impôt mécénat (V. **902**).

L'identification de l'entreprise qui entend promouvoir son image de marque dans le cadre du parrainage doit être assurée (affiches, annonces de presse, effets médiatiques, etc.).

Les dépenses engagées doivent être en rapport avec l'avantage attendu par l'entreprise qui doit être en mesure de justifier que les charges supportées à l'occasion d'une action de parrainage ne sont pas excessives eu égard à l'importance de la contrepartie attendue (CAA Versailles, 3 déc. 2015, n° 14VE01413), en matière de BIC mais applicable par analogie.

**IMPORTANT** En toute hypothèse, les professionnels devront veiller à disposer de justificatifs et à respecter les **conditions générales de déduction des dépenses prévues en matière de bénéficiers non commerciaux** :

- dépenses nécessitées par l'exercice de la profession ;
- existence d'un lien direct entre les dépenses engagées et l'exercice de la profession.

## 3° Cadeaux et pourboires

**310 Cadeaux aux clients et fournisseurs** - Les cadeaux et pourboires effectués à titre professionnel peuvent être portés en déduction lorsqu'ils sont nécessaires à l'acquisition du revenu professionnel.

Le professionnel doit prouver par la production d'informations nominatives que le bénéficiaire des avantages consentis entretient avec lui une relation professionnelle. Les cadeaux doivent relever d'une gestion normale et doivent être faits dans l'intérêt de la bonne marche ou du développement du cabinet.

Les professionnels assujettis à la TVA peuvent récupérer la TVA sur les cadeaux de faible valeur lorsque leur valeur unitaire ne dépasse pas 69 € TTC par bénéficiaire et par an (CGI, ann. IV, art. 28-00 A).

**311 Cadeaux aux salariés** - Les gratifications ou cadeaux accordés aux salariés suivent le même régime que ceux consentis aux clients et fournisseurs.

En matière sociale, les cadeaux attribués aux salariés à l'occasion d'un événement sont normalement soumis aux cotisations sur la base de leur valeur réelle.

Toutefois, il est admis que la valeur des cadeaux ne soit pas prise en compte dans l'assiette des cotisations sociales, si le montant global des bons d'achat et des cadeaux en nature, attribués à un salarié pour l'année civile, n'excède pas 5 % du plafond mensuel de sécurité sociale soit 166 € en 2018 (169 € en 2019).

**312** Lorsque ce seuil est dépassé, il convient d'examiner si le bon d'achat ou le cadeau en nature répond simultanément aux trois conditions suivantes :

- être attribué en relation avec un événement concernant le salarié (mariage, PACS, naissance, départ à la retraite, fête des mères, fête des pères, Ste Catherine, St Nicolas, Noël des salariés et des enfants jusqu'à

- 16 ans révolus dans l'année civile, rentrée scolaire ; pour les salariés ayant des enfants ayant moins de 26 ans dans l'année d'attribution du bon d'achat sous réserve de la justification du suivi de scolarité) ;
- avoir une utilisation déterminée (l'objet du bon d'achat ou du cadeau doit être en relation avec l'événement ; le bon d'achat doit préciser la nature du bien, ou mentionner un ou plusieurs rayon (s) d'un grand magasin, ou bien encore le nom d'un magasin spécialisé) ;
- être d'une valeur conforme aux usages.

Deux événements concernant plus particulièrement la situation familiale ont nécessité des adaptations du seuil. Ainsi, pour la rentrée scolaire le seuil s'applique pour chaque enfant et, pour Noël, le seuil s'applique à chacun des enfants mais également pour le salarié).

Les chèques lire, les chèques disques ou les chèques culture, ne sont pas pris en compte dans l'assiette des cotisations sociales quel que soit leur montant (Lettre-circ. ACOSS n° 2004-144, 27 oct. 2004).

## 4° Frais de formation

**313** Les frais de formation du professionnel, de son conjoint collaborateur ou de ses salariés sont admis en déduction, sous réserve qu'ils aient un lien direct avec la profession exercée et qu'ils soient susceptibles de conférer aux intéressés des avantages notoires pour l'exercice ou le développement de leur activité professionnelle.

Les frais de formation professionnelle du conjoint non salarié de l'exploitant, sont admis en déduction sous réserve qu'il collabore effectivement et exclusivement à l'exercice de l'activité libérale et que les frais de formation soient en rapport direct avec l'activité de collaboration et soient exposés dans l'intérêt direct de la profession. Un médecin peut déduire les frais d'un stage de secrétariat médical suivi par son épouse qui assure la réception des clients et la tenue de la comptabilité.

Le conjoint du professionnel, qui participe de manière régulière à l'activité professionnelle, doit désormais obligatoirement choisir un statut de conjoint collaborateur, de conjoint associé ou de conjoint salarié (L. n° 2005-882, 2 août 2005, art. 12 à 16).

Dans le cadre de ce nouveau statut, des droits sont reconnus au conjoint collaborateur en matière de formation professionnelle.

**314** Ainsi, l'Administration admet la déduction des frais liés :

- à des **cours ou stages de perfectionnement** ;
- à une **inscription en faculté**, sous réserve que la possession du diplôme préparé assure à l'intéressé des avantages professionnels en rapport direct avec l'activité exercée ;
- à la **soutenance d'une thèse** ;
- à l'acquisition d'une **spécialisation médicale** (Rép. min. n° 95868 : JOAN Q 22 mars 2011).

Cette réponse ministérielle n'est pas reprise dans la nouvelle base documentaire de l'Administration BOFIP-Impôts. Toutefois, son application semble pouvoir être maintenue.

**315** Sont également admis en déduction :

- les **frais engagés au cours des études universitaires**, si le professionnel a perçu un revenu non commercial au cours de cette année ;

Ainsi, un contribuable qui n'a pas, au titre d'une année donnée, perçu de revenu relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux n'est pas fondé à déduire ses frais d'études universitaires ; ces dépenses ne peuvent pas non plus être imputées sur des recettes perçues l'année suivante (CE, 11 juill. 1984, n° 17103).

- les **frais de reconversion professionnelle des sportifs**.

Les frais de reconversion professionnelle engagés par des professionnels autres que des sportifs ne sont pas admis en déduction. L'Administration considère que l'engagement de telles dépenses ne peut se concevoir que dans la perspective d'un changement d'activité qui n'a donc pas de lien direct avec l'activité en cours d'exercice (BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 240 et 250, 23 janv. 2019).

**IMPORTANT** Une formation professionnelle suivie par le professionnel pour son propre compte lui permet de bénéficier d'un **crédit d'impôt (V. 865)**.

## 5° Frais d'acquisition de vêtements professionnels et de blanchissage

**316** Les dépenses vestimentaires ne sont déductibles que dans la mesure où elles correspondent à l'acquisition de vêtements de travail spéciaux. Il en est ainsi de la robe portée par les avocats. Sont admis en déduction les **achats de vêtements et accessoires de travail spéciaux** (exemple : blouses, robe pour les avocats, blouses blanches pour médecins, casques et bottes de chantier pour les architectes, etc.).

Aucune déduction ne saurait en revanche être admise lorsque les vêtements ne se distinguent pas de ceux portés dans les circonstances courantes de la vie (BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 310, 7 févr. 2018). Toutefois, selon le Conseil d'État, en cas de déduction de frais engagés pour des soins esthétiques ou pour l'achat de vêtements de ville utiles à son activité professionnelle par un professionnel, il lui incombe d'établir que les frais exposés excèdent ceux qui correspondent normalement au niveau de ses revenus (CE, 4 août 2006, n° 283424).

**Remarque** Ainsi, contrairement à ce qu'avait décidé la Cour administrative d'appel, le Conseil d'État rappelle dans cette décision, qu'il ne suffit pas au professionnel de démontrer que la fonction occupée nécessite des dépenses excédant ses besoins personnels mais bien que le montant des dépenses engagées excède celui que lui autoriserait normalement son niveau de revenus.

Par ailleurs, pour être intégralement déductibles, le professionnel doit justifier que lesdites dépenses correspondent à des frais exclusivement utilisés dans le cadre de l'activité professionnelle. À défaut seule une fraction de ses dépenses sera admise en déduction du bénéfice imposable.

**Remarque** Ainsi, à l'occasion d'un contrôle fiscal, l'Administration avait admis :

- la déduction des dépenses afférentes à l'achat de vêtements spécifiquement professionnels (blouses médicales),
- une partie (30 %) des dépenses relative à l'achat de chaussures et de vêtements de ville.

Le professionnel se prévalait devant la cour administrative d'appel de Lyon de ce que l'Administration et le tribunal administratif avaient reconnu l'usage professionnel de ces achats compte tenu des recommandations du guide de prévention des infections liées aux soins en chirurgie dentaire du ministère de la Santé faisant état de la nécessité d'utiliser des vêtements spécifiques pour l'exercice de son activité. La CAA de Lyon a jugé que ces circonstances ne suffisaient pas à établir que les vêtements en cause, qui n'avaient pas été conçus pour un usage spécifiquement professionnel et n'étaient normalement pas destinés à un tel usage, étaient exclusivement réservés à un usage professionnel. Les juges ont confirmé la solution retenue par l'Administration consistant à admettre l'inscription en charges des dépenses s'y rapportant seulement à hauteur de 30 % (CAA Lyon, 9 juill. 2009, n° 07LY02101).

**317** En principe, lorsque le coût unitaire d'acquisition de vêtements de travail spéciaux excède 500 € HT (ce peut être le cas notamment des robes d'avocats), la dépense correspondante a un caractère déductible. Dans la pratique, certains vérificateurs considèrent qu'il s'agit d'une dépense qui doit être amortie sur la durée probable d'utilisation conformément à la règle prévue pour les matériels et outillages professionnels (V. 294). Cette question n'a pas, à ce jour, été tranchée par la jurisprudence.

S'agissant de l'impossibilité de déduire les dépenses d'acquisition et de blanchissage de vêtements que toute personne serait amenée à porter dans les circonstances courantes de la vie (V.316).

Les frais de blanchissage des vêtements professionnels sont également admis en déduction.

**IMPORTANT** Si les travaux de blanchissage sont effectués au domicile, il est admis que les dépenses de l'espèce puissent être évaluées par référence au tarif moyen pratiqué par les blanchisseurs à la condition qu'il soit conservé trace (par une mention mensuelle dans le livre journal) des calculs effectués. Par exemple : mois de mars, 10 blouses à 4 € = 40 €.

L'Administration peut remettre en cause la déduction effectuée s'il apparaît, au vu des circonstances de fait, que son montant est surévalué.

Plus généralement, les dépenses vestimentaires, de coiffure, d'esthétique et de blanchissage engagées par un contribuable et excédant celles qui correspondent normalement au niveau de ses revenus, ne peuvent avoir le caractère de frais professionnels déductibles si le professionnel n'apporte aucun élément justifiant que de telles dépenses ont été engagées pour l'exercice de sa profession, (CE, 4 août 2006, n° 283424).

## 6° Dépenses de santé

**318** Les dépenses engagées au titre de frais de maladie ou de santé ne sont normalement pas déductibles. Toutefois, sont admis en déduction :

- les frais liés à la dispense à domicile d'un traitement chimiothérapeutique, à des heures permettant au professionnel de continuer à exercer sa profession (CAA Paris, 31 mars 1992, n° 90PA00785) ;
- les frais d'acquisition de prothèses dentaires ou auditives à hauteur de la moitié des dépenses restant à la charge du professionnel après remboursement par la sécurité sociale et les organismes de prévoyance (BOI-BNC-BASE-40-10, § 50, 12 sept. 2012) sous réserve que ces dépenses soient :
  - indispensables pour remédier à un grave handicap qui, non corrigé, interdirait au professionnel l'exercice normal de son activité,
  - engagées dans des situations très exceptionnelles, pour tenir compte des conditions d'emploi imposées aux professionnels libéraux dont les fonctions exigent un contact direct et permanent avec le public.

**319** En ce qui concerne la prise en compte des autres catégories de dépenses (autres types de prothèses ou d'appareillages, dépenses d'entretien) l'appréciation des conditions de déduction, sous le contrôle du juge de l'impôt, devrait conduire à retenir les mêmes critères que ceux définis pour les prothèses dentaires ou auditives.

## 7° Frais de déménagement

**320** Les frais de déménagement sont admis en déduction dès lors qu'ils sont nécessités par l'exercice de la profession. En cas de déménagement du domicile et du cabinet, le professionnel aura intérêt à faire établir des factures séparées ou à défaut effectuer une réintégration correspondant à la partie privée des frais de déménagement.

## XIII. Frais financiers

### A. – INTÉRÊTS ET FRAIS DES EMPRUNTS PROFESSIONNELS

#### 📖 Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-70, 12 sept. 2012

#### 1° Nature des frais déductibles

**321** Sont notamment déductibles les frais et intérêts des emprunts contractés pour :

- le **financement des dépenses d'installation** ;
- **l'acquisition de l'office ou de la clientèle** ;
- la **construction, la réparation, l'amélioration et l'acquisition des divers éléments du patrimoine professionnel** affectés par nature ou par décision de gestion au patrimoine professionnel (inscription au registre des immobilisations et des amortissements des locaux, du matériel outillage, du mobilier) ;
- la **déduction des intérêts d'emprunt d'un local en cours de construction** ;

Cette déduction est soumise aux conditions suivantes :

- le professionnel doit inscrire, sur le registre des immobilisations et des amortissements, le prix de revient de l'immeuble au 31 décembre de chaque année écoulée entre le début des travaux et la date de mise en service des locaux ; cette inscription « progressive » du prix de revient des travaux de construction du local n'ouvre pas droit à la déduction d'un amortissement ; le point de départ de l'amortissement du local est constitué par sa date effective de mise en service ;
- il doit prendre l'engagement d'affecter ce local, dès l'achèvement de la construction, à l'exercice de sa profession.

Cet engagement doit être formulé sur papier libre à joindre à la déclaration des revenus professionnels n° 2035 comportant la première déduction des intérêts d'emprunt.

Dans l'hypothèse où le professionnel n'affecterait pas le local à son patrimoine professionnel, après son achèvement, les déductions d'intérêts d'emprunt seraient remises en cause en cas de contrôle fiscal (BOI-BNC-BASE-40-60-70, § 50, 12 sept. 2012).

- **l'acquisition de parts sociales d'une société de personnes (SCP, SCM) ou pour l'acquisition de biens qui ont été ensuite apportés à la société** ;

Sont ainsi déductibles :

- les intérêts des emprunts contractés par un contribuable soit pour acquérir directement les **parts sociales de SCP** au sein de laquelle il exerce son activité professionnelle, soit pour acquérir les biens qu'il a ensuite apportés à la société en contrepartie de l'attribution de parts sociales (BOI-BNC-BASE-40-60-70, § 80, 12 sept. 2012) ;
- les intérêts des emprunts contractés par un associé pour l'acquisition des **parts de société civile de moyens** affectées à l'exercice de la profession de même que ceux contractés pour souscrire à une augmentation de capital destinée à permettre à la société d'assurer le financement de ses investissements.

En revanche, les frais financiers afférents à l'acquisition de parts sociales d'une société civile professionnelle de notaire qui ont fait l'objet ultérieurement d'une cession ne sont pas déductibles (CAA Marseille, 12 juin 2008, n° 05MA01573).

- **l'acquisition de parts de sociétés de capitaux** inscrites sur le registre des immobilisations et des amortissements, lorsqu'il est établi que l'acquisition de ces titres était une condition nécessaire à l'exercice de la profession au sein de la société ;

En revanche, les intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition d'actions d'une société anonyme d'expertise comptable ne constituent pas des dépenses nécessaires à l'exercice d'une profession relevant des bénéfices non commerciaux lorsque l'acquéreur exerce son activité d'expert-comptable qu'en qualité de salarié au sein de cette société et alors même qu'il est inscrit au tableau de l'ordre dans la section des « experts-comptables exerçant à titre indépendant ». Dès lors, ces intérêts d'emprunt ne sont pas déductibles (CAA Lyon, 15 mai 2014, 12LY20541).

- les intérêts d'un emprunt contracté **pour rembourser un emprunt initial ou s'y substituer**, dès lors que les conditions générales d'admission en déduction des charges sont remplies (BOI-IR-BASE-10-10-10-20, § 40, 12 sept. 2012).

**IMPORTANT** Il convient de bien isoler dans une échéance de remboursement d'emprunt la partie capital (non déductible) et la partie intérêts et frais dont l'assurance emprunteur (déductible). En cas de contentieux, les juges s'attachent à vérifier la vraie destination des fonds pour apprécier le caractère professionnel d'un emprunt. Il convient donc d'être en mesure de justifier la nature des frais et l'objet nécessaire à la profession des biens ainsi financés.

#### 2° Financement d'immobilisations mixtes

**322** Lorsqu'un professionnel contracte un emprunt pour financer une immobilisation à usage mixte, seule la part des frais financiers correspondant à l'utilisation professionnelle peut être portée en déduction (BOI-BNC-BASE-40-60-70, § 70, 12 sept. 2012).

Un contribuable avait affecté son apport personnel à l'acquisition de la partie privée de l'immeuble acquis et le prêt bancaire en priorité à la partie professionnelle.

L'affectation de l'emprunt figurant expressément dans le contrat souscrit, il a été jugé que la totalité des intérêts de l'emprunt pouvait être déduite et qu'il n'y avait pas lieu d'appliquer la règle du prorata (CAA Nancy, 18 déc. 1990, n° 89NC01489 ; CAA Paris, 27 juin 1991, n° 89PA01356).

## B. – FRAIS DE BANQUE, INTÉRÊTS ET AGIOS

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-70, 12 sept. 2012

### 1° Nature des frais déductibles

**323** Sont admis en déduction les **frais facturés par les banques** au titre notamment de la **tenue d'un compte professionnel, de l'émission de cartes de crédit, d'établissement d'un ordre de virement.**

Les **frais de banque** peuvent également être isolés et déduits ligne 30 « autres frais divers de gestion ».

### 2° Conditions de déduction des agios de découverts bancaires

**324** La doctrine administrative n'envisage pas la déduction des agios de découvert bancaire. En revanche, la jurisprudence est plus nuancée.

Selon le Conseil d'État, les agios de découvert bancaire sont déductibles à **condition qu'ils ne soient pas liés à des prélèvements personnels du professionnel en vue d'alimenter sa trésorerie privée.**

Ainsi, il a été jugé que la fraction des intérêts d'un emprunt contracté pour l'installation professionnelle d'un expert-comptable ne pouvait pas être refusée au seul motif que ce dernier aurait effectué des prélèvements rendant négatif le compte d'exploitation de son entreprise pendant plusieurs mois. Les intérêts sont déductibles en totalité, dès lors que l'Administration n'établit pas que l'emprunt a été contracté en raison des dépenses personnelles excessives, sans intérêt pour l'entreprise et financées par la trésorerie de celle-ci ou qu'il a dû être prolongé en raison de telles dépenses (CE, 30 nov. 1992, n° 79445 ; CAA Lyon, 25 sept. 1996, n° 94LY01182).

**325** Pour déterminer la fraction non déductible des agios, l'Administration retient le **rapport existant entre :**

- le **montant total des prélèvements effectués par le professionnel au cours de l'année d'imposition** et ;
- le **montant du bénéfice réalisé au titre de cette même année.**

Un architecte avait porté en déduction sur sa déclaration n° 2035 des agios de découverts bancaires pour des montants de 40 466 F en 1981 et de 37 814 F en 1982.

Lors d'un contrôle fiscal, le vérificateur avait refusé la déduction d'une fraction des agios qui correspondait aux prélèvements que le professionnel avait effectués à titre privé.

Pour déterminer la fraction des agios à réintégrer au bénéfice imposable, il avait déterminé le rapport entre :

- le montant des prélèvements effectués sur le compte bancaire professionnel au titre de chacune des années 1981 et 1982 ;
- et le montant des bénéfices réalisés en 1981 et en 1982.

En appliquant cette méthode le vérificateur a constaté que les prélèvements personnels avaient excédé le montant du bénéfice de 51 % en 1981 et de 25,31 % en 1982.

Le vérificateur a donc réintégré dans le bénéfice imposable une somme de :

- 20 638 F au titre de l'année 1981 (40 466 F x 51 %) ;
- 9 571 F au titre de l'année 1982 (37 814 F x 25,31 %).

Le Conseil d'État a validé la méthode de calcul des agios non déductibles retenue par le vérificateur en précisant que le professionnel n'était pas parvenu à démontrer que l'ensemble des prélèvements effectués sur son compte bancaire avait pour objet de financer des dépenses autres que des dépenses à caractère personnel (CE, 30 nov. 1998, n° 183727).

**326** Les frais financiers supportés par un professionnel pour bénéficier d'une **facilité de trésorerie personnelle**, ne sont pas déductibles.

Le Conseil d'État a rejeté la déduction des intérêts d'un emprunt d'installation qui avait été prorogé par un chirurgien-dentiste dès lors qu'il avait pour objet de lui procurer un avantage de trésorerie privée (CE, 17 avr. 1992, n° 93837).

## XIV. Pertes diverses

### A. – PERTES LIÉES À L'INSOLVABILITÉ DES CLIENTS

#### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-20-10-20, 30 sept. 2013

#### 1° Détermination du résultat en fonction des créances acquises et des dépenses engagées

**327** Les professionnels qui ont opté pour ce mode de détermination du résultat ont la faculté de déduire les provisions pour créances douteuses ou litigieuses régulièrement constatées ainsi que les pertes correspondant à des créances devenues irrécouvrables dès lors que ces charges sont par nature inhérentes au mode de comptabilisation des recettes d'après les créances acquises.

#### 2° Détermination du résultat en fonction des recettes encaissées et des dépenses payées

**328** Pour les professionnels qui tiennent une comptabilité en fonction des recettes encaissées et des dépenses payées, les conditions de déduction des pertes sur honoraires ne sont précisées ni par la doctrine administrative ni par la jurisprudence, il convient à notre avis d'appliquer les solutions suivantes :

- lorsqu'il s'agit d'un client « mauvais payeur » qui n'a remis aucun paiement (ni chèque, ni espèces) au professionnel, aucune déduction n'est possible à ce titre dès lors qu'aucune recette n'a pu être comptabilisée ;
- lorsqu'un chèque a été remis au professionnel qui l'a comptabilisé en recettes et que ce chèque lui est retourné impayé, le professionnel pourra défalquer de ses recettes la perte correspondante (par une opération extra-comptable) ; il doit pouvoir démontrer qu'il a utilisé tous les moyens légaux de recouvrement de sa créance ; les frais d'impayés sont déductibles en « frais divers de gestion ».

#### 3° Agents généraux d'assurances

**329** Les pertes résultant pour les agents d'assurances du **non recouvrement des quittances que les compagnies d'assurances ont laissé à leur charge peuvent être admises en déduction** (BOI-BNC-BASE-20-20, § 560, 3 févr. 2016). Les créances qui font ultérieurement l'objet d'un recouvrement doivent être réintégrées aux recettes imposables.

Ils sont tenus de joindre à leur déclaration un **état comportant la liste nominative des quittances demeurées impayées** (BOI-BNC-BASE-40-10, § 510, 12 sept. 2012).

### B. – PERTES SUR PRÊTS ET ENGAGEMENTS DE CAUTION

#### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-10, § 50, 12 sept. 2012

**330** La perte subie par un professionnel à la suite d'un prêt ou de la réalisation d'un engagement de caution doit, pour être déductible, **résulter d'un prêt ou d'un engagement consenti dans l'intérêt de la profession**. Il en est ainsi notamment lorsque l'engagement de caution a pour contrepartie un accroissement potentiel de l'activité professionnelle.

Ainsi, le Conseil d'État a conclu à la **déductibilité de la perte subie par un architecte** à l'occasion d'un **engagement de caution** au profit d'une société de promotion immobilière qui, en contrepartie, et aux termes d'une convention, le choisissait pour consultant exclusif et lui réservait la conception architecturale et la surveillance des travaux de tous ses programmes immobiliers (CE, 14 févr. 1979, n° 10812).

**331** Par contre, ont été jugées **non déductibles** :

- la somme versée par un **agent d'assurances** à la suite de la réalisation d'un engagement de caution qu'il avait pris en faveur d'un garagiste, le professionnel n'ayant pas justifié l'existence d'une contrepartie de nature à faciliter ou accroître son activité professionnelle (CE, 9 mai 1973, n° 85659) ;

- la perte supportée par un **conseil juridique** à l'occasion de l'exécution d'un engagement de caution pris en faveur d'une société de services informatiques dont 70 % du chiffre d'affaires proviennent du cabinet de l'intéressé (CE, 21 oct. 1987, n° 50087) ;
- la somme versée par un **médecin anesthésiste** à l'occasion de l'exécution d'un engagement de caution souscrit pour le financement de la construction d'un centre de rééducation dont l'agrément a été refusé dès lors que ce versement présente essentiellement un caractère patrimonial (CE, 21 déc. 1990, n° 70499).

## C. – PERTES RÉSULTANT D'ABANDON DE CRÉANCES

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-10, § 60 et s., 12 sept. 2012

**332** Les pertes résultant d'un abandon de créance nécessité par l'exercice de la profession peuvent être admises en déduction sous réserve **qu'il ne s'agisse pas d'un acte anormal de gestion**. Toutefois, cette déduction a été refusée pour :

- des honoraires laissés sur le compte courant de la clinique dans laquelle le professionnel exerçait son activité ; bien que la clinique se trouvait en liquidation, l'intéressé ne démontrait pas que son acte de disposition était nécessité par l'exercice de la profession (CE, 4 nov. 1987, n° 58336, n° 59668, n° 59669) ;
- une avance consentie par un masseur-kinésithérapeute à une clinique, dans la perspective d'obtenir un droit d'exclusivité dès lors qu'elle peut être récupérée à tout moment par l'intéressé (CE, 1<sup>er</sup> juill. 1987, n° 65423) ;

En cas d'abandon effectif de cette créance, l'avance consentie peut être portée en déduction, dès lors qu'elle n'est pas hors de proportion avec les revenus du professionnel et qu'elle a été accordée dans l'intérêt de la profession.

## D. – PERTES RÉSULTANT DE VOLS OU DE MALVERSATIONS DES EMPLOYÉS

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-10, § 60 et s., 12 sept. 2012

### 1° Vols d'espèces ou de matériels

**333** Les vols d'espèces ne sont pas admis en déduction des revenus professionnels (CE, 25 avr. 1990, n° 76752). S'agissant des **vols de matériel** commis dans les bureaux, le professionnel doit être en mesure de produire des justificatifs à l'Administration fiscale attestant de la réalité de la perte subie (production d'un procès-verbal de police, déclaration à la compagnie d'assurances, factures d'achat du matériel). Les modalités de déduction de la perte diffèrent selon que les matériels volés sont, ou non, inscrits au registre des immobilisations et des amortissements.

Pour les biens inscrits au registre des immobilisations, la perte correspond à la valeur nette comptable. En pratique, **la constatation de la perte équivaut à constater une moins-value à court terme**.

La sortie du matériel doit être enregistrée sur le registre des immobilisations à la date du vol pour une valeur nulle. Pour les petits matériels, qui ne figurent pas parmi les immobilisations, la perte subie n'est pas déductible.

**334** Le gain correspondant au remboursement perçu de la compagnie d'assurances doit être comptabilisé en **gains divers** lorsque l'indemnité couvre le vol de biens ne constituant pas des immobilisations. Lorsque l'indemnité couvre le vol d'immobilisations, l'indemnité perçue est traitée comme s'il s'agissait du prix de cession du matériel volé.

La plus-value qui peut en résulter bénéficie d'un étalement sur une période correspondant à la durée moyenne d'amortissement déjà pratiquée sur le matériel volé.

### 2° Malversations des employés

**335** Les pertes résultant de malversations commises par le contribuable lui-même ne sont pas déductibles. S'agissant des **malversations commises par des salariés**, il résulte de la jurisprudence que les sommes détournées peuvent être admises en déduction seulement si le professionnel est en mesure de **démontrer qu'il a procédé à tous les contrôles nécessaires en vue de déceler les éventuelles erreurs ou malversations de ce salarié**.



**336** En pratique, le professionnel doit démontrer que les malversations étaient indécélables ou très difficilement décelables.

Ainsi, il a été jugé que ne constituaient pas des dépenses déductibles :

- les détournements commis par l'employé d'un agent général d'assurances qui assurait la tenue de sa comptabilité, dès lors que le professionnel se contente d'invoquer l'habileté des procédés utilisés par son salarié pour détourner les fonds de l'agence et la confiance qu'il avait su obtenir, sans apporter d'élément précis sur les modalités et la périodicité des contrôles qu'il devait effectuer (CAA Bordeaux, 24 avr. 2006, n° 05BX01121) ;
- les détournements de fonds commis par l'épouse d'un expert-comptable, qui a été reconnue coupable du délit de falsification de chèques et usages, dès lors que les malversations commises (233 chèques falsifiés entre janvier 1996 et juin 1997) auraient pu être détectées par le professionnel s'il avait effectué en temps utile, sur la tenue de sa comptabilité et notamment ses relevés bancaires, les contrôles qu'il lui appartenait normalement d'exercer (CE, 27 avr. 2011, n° 319472).

La jurisprudence assimile cependant les agissements illicites d'un associé d'une société de personnes perpétrés à l'insu des autres associés à ceux commis par un salarié à l'insu de son employeur (CE, 29 mai 1991, n° 75711), décision rendue à propos d'indemnités versées par un notaire pour réparer les malversations d'un clerc, commises à son insu).

De tels remboursements ne peuvent, en revanche, venir en déduction du bénéfice imposable s'ils résultent de manquements imputables à l'ensemble des associés (CE, 20 juin 1984, n° 30463) ou, si l'employeur d'un salarié pouvait aisément les déceler par de simples contrôles (CE, 3 juin 1985, n° 45087 et n° 45091).



# Frais de véhicules

## I. Choix du mode de déduction

### A. – DÉDUCTION DES FRAIS RÉELS

#### ■ Sources

CGI, art. 93 ; BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 1 à 100, 30 août 2016

**337** Pour tenir compte des coûts d'acquisition et d'utilisation des véhicules (voitures, motos, scooters et vélocycleurs) dont ils sont propriétaires ou locataires et qu'ils utilisent pour l'exercice de leur activité, les professionnels peuvent, au prorata de l'utilisation professionnelle :

- déduire les charges d'utilisation réellement supportées au cours de l'année (carburant, entretien, petites réparations, etc.) (V. **355**) ;
- sous réserve que le véhicule soit inscrit au registre des immobilisations :
  - déduire les charges de propriété (assurance, intérêts d'emprunt lié à l'acquisition, grosses réparations) (V. **355**),
  - procéder à un amortissement dans les limites fixées par la loi (V. **389**).

**338** Dans le cadre de la déduction des frais réels, la **nature des véhicules utilisés est sans incidence**.

Ainsi, peuvent également faire l'objet d'une déduction les frais liés à l'utilisation d'une **bicyclette**.

Lorsque le véhicule est affecté à un usage mixte, et que les dépenses qui s'y rapportent ont été évaluées pour leur montant réel, une ventilation doit, bien entendu, être opérée pour déterminer la part de ces dépenses se rattachant à l'exercice de la profession.

**IMPORTANT** Les amendes pénales (PV) ne sont en aucun cas déductibles.

### B. – DÉDUCTION FORFAITAIRE

#### ■ Sources

L. fin. 2013, n° 2012-1509, 29 déc. 2012 ; CGI, art. 83, 3° ; BOI-BNC-BASE-40-60, § 50, 3 août 2016 ; BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 110 et s., 30 août 2016

**339** Sous certaines conditions, l'Administration autorise, les professionnels propriétaires à opter pour une **déduction forfaitaire de leurs frais de véhicules** en appliquant au nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel un barème publié chaque année par l'Administration (V. **363**).

Ce barème peut également être utilisé pour les véhicules pris en crédit-bail ou en location longue durée sous réserve que les contribuables concernés renoncent à la déduction des loyers correspondants.

**340** Les professionnels qui ne sont pas propriétaires de leurs véhicules (titulaires de contrats de location de longue durée ou de contrats de crédit-bail) ont la possibilité, sous certaines conditions, d'opter pour la **déduction forfaitaire** de leurs seuls **frais de carburant**, selon un barème BIC, les autres frais restant déductibles pour leur montant réel (V. **366**). Cette déduction forfaitaire présente toutefois selon nous un intérêt limité.

## II. Règles communes

### A. – NOTIONS UTILES ET JUSTIFICATION DU KILOMÉTRAGE

#### 1° Notion de déplacements professionnels

**341** Les déplacements professionnels s'entendent notamment de ceux nécessaires :

- à l'exercice de l'activité professionnelle (trajets domicile/lieu de travail, déplacements en clientèle, formation professionnelle, etc.) ;
- à la gestion de cette activité (déplacements chez les fournisseurs, déplacements liés à la représentation professionnelle, etc.).

## 2° Notion de « véhicule de tourisme »

**342** Depuis l'imposition des revenus de l'année 2010, la notion de « voiture particulière » a été remplacée par celle, plus large, de « **véhicule de tourisme** ». Cette modification permet de pouvoir traiter, sur le plan fiscal, les véhicules classés dans la catégorie N1 et dont la carte grise mentionne « véhicule utilitaire » comme des véhicules de transport de personnes si telle est bien leur affectation réelle (L. fin. 2011 n° 2010-1657, 29 déc. 2010, art. 24).

**343** Sont donc fiscalement considérés comme des véhicules de tourisme et donc non utilitaires :

- les véhicules qui, avant le 1<sup>er</sup> janvier 2010, entraient dans la catégorie des voitures particulières ;
- les véhicules classés dans la **catégorie N1** (véhicules pouvant transporter 6 personnes maximum, sans compter le chauffeur, et qui respectent certaines normes de poids maximales) et qui, bien que bénéficiant de la mention « véhicule utilitaire » sur leur carte grise, sont effectivement affectés **au transport de personnes** (et de leurs bagages ou biens).

Les véhicules classés dans la catégorie N1 mais dont l'affectation réelle est le transport de marchandises continuent fiscalement à être considérés comme des véhicules utilitaires.

Sur les incidences fiscales de cette adaptation (V. **365** ; V. **394** ; V. **417**).

## 3° Justification du kilométrage professionnel

**344** Quel que soit le mode de déduction retenu (réel ou forfaitaire), le professionnel doit toujours être en mesure de justifier son **kilométrage professionnel** et la **réalité des frais** dont il demande la déduction dès lors que ces informations lui permettront, selon la solution retenue :

- d'appliquer le barème kilométrique de l'Administration (option pour l'évaluation forfaitaire) ;
- de déterminer le coefficient d'utilisation professionnelle du (ou des) **véhicule (s) à usage mixte** (frais réels).

**Exemple** Un professionnel a parcouru avec son véhicule 12 000 km au cours de l'année civile. Il a consigné dans un agenda tous ses déplacements professionnels lesquels représentent, pour cette même période, un total de 8 000 kilomètres. Les frais pour lesquels ce professionnel a gardé les justificatifs seront donc déductibles à hauteur du coefficient d'utilisation professionnelle :  $(8\,000 / 12\,000) \times 100 = 66,66\%$ .

Ce coefficient ne peut pas être déterminé forfaitairement par le professionnel. Ce dernier ne peut donc le déterminer qu'après le 31 décembre de l'année concernée afin de disposer de tous les éléments permettant d'apprécier les conditions réelles d'utilisation du véhicule.

**345** La justification du kilométrage professionnel peut être apportée par tous moyens, sous réserve que le **nombre, l'importance et la nature professionnelle des déplacements soient déterminés avec une exactitude suffisante**.

Jugé qu'un professionnel ne justifie pas de la réalité du kilométrage parcouru au titre de ses déplacements professionnels lorsque, à titre d'exemple il se borne à produire :

- une facture de péage, deux factures d'essence, et quelques factures d'entretien, (CAA Bordeaux, 5 janv. 2010, n° 08BX00304) ;
- une liste de clients ne comportant ni la date, ni les motifs des déplacements allégués (CAA Nancy, 9 déc. 2010, n° 08NC01417) ;
- une détermination globale journalière des kilomètres parcourus au vu du compteur du véhicule (CAA Douai, 21 juin 2012, n° 11DA00213) ;
- de simples de feuilles de trajet imprimées à partir d'un logiciel de navigation (CAA Lyon, 26 juin 2014, n° 13LY02142) ;
- un simple calcul théorique (CAA Marseille, 31 janv. 2014, n° 11MA01954) ;
- les indications de son agenda électronique sur les déplacements professionnels effectués (CAA Bordeaux, 26 avr. 2016, n° 14BX00905).

Seules peuvent être utilisées pour cela les conditions réelles d'utilisation du véhicule. Il convient donc de **consigner chaque jour sur un carnet de bord précis et détaillé** la nature des déplacements et le nombre de kilomètres parcourus.

Jugé ainsi qu'un contribuable justifie le kilométrage qu'il a parcouru en établissant l'identité des clients rencontrés ainsi que les dates et lieux où ils l'ont été (CAA Paris, 25 mai 2012, n° 10PA04525).

## B. – RÈGLES SPÉCIFIQUES APPLICABLES AUX TRAJETS DOMICILE/LIEU D'EXERCICE

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-40-10, § 1 et s., 12 sept. 2012

## 1° Règle des quarante kilomètres

**346** Les **frais de déplacements** justifiés afférents aux **quarante premiers kilomètres** du trajet entre le domicile et le lieu d'exercice sont **toujours admis en déduction**.

En revanche, les **frais de déplacements afférents aux kilomètres réalisés au-delà des quarante premiers kilomètres demeurent non déductibles sauf dans le cas où le professionnel fait état de circonstances particulières** justifiant l'éloignement de son domicile à plus de 40 km de son lieu de travail.

Par ailleurs il est **nécessaire de justifier**, outre ces circonstances particulières, du caractère effectif et professionnel de ces déplacements entre le domicile et le ou les lieux d'exercice.

Jugé ainsi que, s'il n'est pas contesté qu'un professionnel a bien justifié de circonstances particulières l'ayant amené à maintenir son domicile à près de 200 kilomètres de ses lieux de travail, ce dernier n'apporte pas d'éléments permettant d'établir la réalité et le caractère professionnel des distances qu'il allègue avoir parcourues au cours des années en litige en se bornant à produire ses relevés bancaires pour les années en litige, des attestations relatives aux vacances et astreintes effectuées dans différents hôpitaux, ainsi que les procès-verbaux de contrôle technique concernant les véhicules successivement utilisés, et en se livrant à un calcul théorique des distances parcourues sans fournir de données précises sur son emploi du temps. Ces frais ne sont donc pas déductibles (CAA Bordeaux, n° 10BX02272, 14 févr. 2012).

**Exemple** Un médecin est domicilié à 60 kilomètres de son lieu de travail. On suppose qu'il a supporté 3 500 € de frais de transport au titre de ses déplacements domicile/cabinet dont il peut justifier la réalité et le montant. Il peut bénéficier d'une **déduction minimum de  $3\,500 \times 40/60 = 2\,333$  €**.

La déduction du solde ne sera admise que si le professionnel peut justifier de circonstances particulières indépendantes de sa volonté (347).

**347** Les circonstances particulières justifiant d'un éloignement **anormalement élevé** de son domicile, résultent de **circonstances indépendantes de la volonté de l'intéressé**. Pour l'appréciation du caractère normal ou non de la distance, doivent être prises en compte, non seulement l'étendue et la configuration de l'agglomération où se trouvent le domicile et le lieu d'exercice de l'activité, les moyens de transport disponibles, mais aussi les conditions de vie concrètes du titulaire de revenus non commerciaux et de sa famille, eu égard aux ressources du foyer et notamment :

– l'état de **santé des intéressés**,

Toutefois, jugé pour un salarié qu'il n'est pas justifié le fait de s'installer à 500 kilomètres de Paris en vertu d'un certificat médical qui estime que son conjoint doit vivre à la campagne pour éviter le stress de la ville (CAA Bordeaux, n° 11BX00403, 14 juin 2012) notamment s'il n'est pas démontré qu'il n'a pas été possible de trouver un logement plus près (CAA Bordeaux, n° 13BX00957, 1<sup>er</sup> déc. 2014).

– les problèmes de **scolarisation des enfants**,

– la **localisation différente du travail de chacun des époux** (et selon nous, comme cela a été admis pour les salariés, chacun des partenaires de PACS ou concubins notoires (CAA Lyon, n° 14LY00969, 1<sup>er</sup> déc. 2015).

– les **écarts de coût du logement**, selon qu'il est situé dans l'agglomération ou la périphérie.

Pour les salariés, l'Administration a précisé que ces circonstances devaient être appréciées avec une certaine largeur de vue. Par ailleurs, pour ces derniers, est également expressément pris en compte, le cas échéant, l'état de dépendance avéré d'un parent, obligeant le salarié à lui fournir aide et assistance et, par suite résider à proximité (BOI-RSA-BASE-30-50-30-20, § 30 et s., 24 févr. 2017). Bien que non reprise expressément dans la doctrine concernant les professionnels libéraux, ces circonstances devraient pouvoir également être avancées mais devront faire l'objet d'une mention expresse.

## 2° Nombre d'allers-retours quotidiens à prendre en compte

### ■ Sources

CE, 18 mars 1981, n° 19522 ; BOI-RSA-BASE-30-50-30-20, § 180 et s., 24 févr. 2017

**348** La prise en compte des quarante premiers kilomètres du trajet entre le domicile et le lieu d'exercice de la profession concerne **un seul aller-retour quotidien** (soit, aller-retour, 80 kilomètres maximum).

La prise en compte d'un second trajet est en principe refusée par l'Administration et la jurisprudence sauf dans certains cas où les professionnels justifient de circonstances particulières qui permettent de regarder les frais engagés comme nécessaires et inhérents à l'exercice de son activité professionnelle (CAA Nancy, 23 mai 2002, n° 98NC01286, CAA Nancy, 5 juill. 2001, n° 98NC01067).

Tel est le cas, notamment, des contribuables qui invoquent des problèmes personnels de santé ou de l'existence, au domicile, de personnes nécessitant leur présence, ou encore qui ne peuvent se restaurer à proximité de leur lieu de travail. En revanche, ne justifie pas un second aller-retour :

– le simple fait de ne pas disposer d'une cantine ou d'un restaurant d'entreprise (CAA Nantes, n° 11NT01835, 25 oct. 2012) ;

– le fait, pour un fonctionnaire de police posté à Bordeaux, d'être gérant non rémunéré d'une SCI situé à Lacanau (CAA Bordeaux, 25 mars 2008, n° 06BX00723).

**IMPORTANT** En principe, la prise en compte d'un second aller-retour doit avoir un caractère exceptionnel et provisoire. Le service des impôts procède, sous le contrôle du juge, à un examen au cas par cas des différentes situations de fait qui lui sont soumises, sur la base des justifications produites par les intéressés. En conséquence, **sauf s'il justifie de circonstances particulières**, un professionnel ne peut revendiquer la règle des quarante premiers kilomètres, **dès lors qu'il effectue un second aller-retour quotidien, et ce, même si au total, il effectue une distance inférieure aux 80 kilomètres maximum autorisés.**

**Exemple** Un professionnel dont le cabinet est situé à 15 kilomètres de son domicile effectue deux allers-retours quotidiens sans justifier de circonstances particulières. Il effectue donc chaque jour, moins de 80 km ( $4 \times 15 = 60$  km) mais ne peut pas revendiquer la règle des quarante premiers kilomètres qui ne s'applique qu'aux professionnels effectuant un seul aller-retour quotidien.

Tableau récapitulatif

Frais de déplacement domicile / lieu d'exercice		Régime fiscal
À concurrence des quarante premiers kilomètres		Frais déductibles dans la limite (sauf cas exceptionnel) d'un aller-retour quotidien et si justifiés
Au-delà des quarante premiers kilomètres	circonstances particulières justifiant un tel éloignement (V. 347)	déductibles si justifiés
	absence de circonstances particulières justifiant un tel éloignement	non déductibles

## C. – INCIDENCES DU MODE DE DÉTENTION DU VÉHICULE

**349** Le régime fiscal des frais d'acquisition et d'utilisation du véhicule varie selon que :

- le professionnel est ou non propriétaire du véhicule ;
- lorsqu'il est propriétaire selon que le véhicule est affecté ou non à son patrimoine professionnel.

Ainsi avant de choisir le mode de déduction de ses frais, le professionnel doit s'assurer qu'il est ou non considéré comme le propriétaire du véhicule et mesurer les incidences d'une affectation à son patrimoine professionnel.

**IMPORTANT** Concernant le cas particulier des exploitants d'auto-école (V. 408).

### 1° Professionnels propriétaires

#### a) Détermination de la qualité de propriétaire

##### ■ Sources

CE, 24 nov. 1967, n° 69114 ; CE, 24 nov. 1967, n° 69115 ; CAA Lyon 9 juin 2016 n° 14LY01948 ; BOI-BIC-AMT-10-20, § 300, 1<sup>er</sup> mars 2017

**350 Principe** – Le titulaire de la carte grise est présumé être le propriétaire du véhicule dès lors que pour obtenir ce titre de circulation, ce titulaire a dû fournir un contrat de cession à son nom. Toutefois, l'Administration et le juge admettent que la preuve contraire soit apportée notamment lorsque celui qui revendique la propriété du véhicule peut démontrer qu'il a pris en charge le prix d'acquisition du véhicule ainsi que les dépenses d'entretien.

Ainsi, il a été précisé que l'établissement de la carte grise au nom de l'un des associés d'une société de fait constitue une présomption que le véhicule n'appartient pas à la société. Celle-ci ne peut donc, en principe, ni l'inscrire à l'actif de son bilan, ni en constater l'amortissement dans ses écritures. Mais une société, qui a pris en charge le prix d'achat d'une voiture dont le récépissé de déclaration de mise en circulation a été délivré au nom de son associé gérant et qui s'en est réservé l'usage, doit en être considérée comme le véritable propriétaire. En l'espèce, la société avait également pris en charge les dépenses d'entretien et encaissé le montant de la revente. Cette solution, rendue en matière de bénéfices industriels et commerciaux, nous semble pouvoir être appliquée aux professionnels libéraux avec toutefois une possibilité de remise en cause par l'Administration.

**351 Cas d'application** – Ainsi, dans le cas le plus courant où le professionnel est le titulaire de la carte grise et prend en charge les frais d'acquisition et d'utilisation du véhicule, il a sans contestation possible la qualité de propriétaire.

Lorsque la carte grise est au nom du conjoint du professionnel, il peut, s'il a pris en charge notamment l'acquisition du véhicule ainsi que certaines dépenses de réparation ou d'entretien se considérer comme propriétaire du véhicule et en tirer toutes les conséquences fiscales.

La condition selon laquelle le professionnel a pris en charge les coûts d'acquisition du véhicule est, selon nous, remplie en cas de mariage sous le régime de la communauté de biens ou sous le régime de la communauté réduite aux acquêts en cas d'acquisition postérieure au mariage.

Il en est de même, en cas d'acquisition d'un véhicule après la conclusion d'un PACS lorsque l'option pour le régime d'indivision a été exercée par les partenaires avant cette acquisition.

**IMPORTANT** Afin de lever toute ambiguïté, il est conseillé lorsque le professionnel et son conjoint sont tous les deux propriétaires du véhicule, de faire ajouter sur la carte grise du véhicule, le nom du professionnel. En effet, aucune disposition législative n'interdit la propriété commune d'un véhicule automobile par deux ou plusieurs personnes. En outre, il résulte des dispositions du Code de la route que tout propriétaire d'un véhicule automobile est en droit d'obtenir la délivrance à son nom d'une carte grise. Ce document ayant un caractère unique, en cas de pluralité de propriétaires d'un même véhicule, la carte grise doit mentionner le nom de chacun des propriétaires (CE, 31 oct. 1990, n° 77881).

## b) Affectation du véhicule au patrimoine professionnel ou conservation dans le patrimoine privé

**352** À l'exception des véhicules spécialement agencés pour l'enseignement de la conduite (V. 408), les véhicules ne sont pas des biens affectés par nature à la profession dès lors qu'ils restent, même s'ils comportent des adaptations, aptes à un usage aussi bien professionnel que privé (voiture de type break ou commercial). Ainsi, quel que soit le mode de déduction retenu, le professionnel propriétaire d'un véhicule doit choisir entre :

► **affecter le véhicule à son patrimoine professionnel** et l'inscrire au registre des immobilisations et des amortissements ;

Le professionnel aura alors la possibilité d'amortir, dans certaines limites, la valeur d'acquisition du véhicule (V. 389), et de déduire l'ensemble des frais afférents à son utilisation professionnelle s'il n'opte pas pour la déduction forfaitaire des frais (V. 355). Si le professionnel opte pour la déduction forfaitaire (V. 363), l'amortissement du véhicule ainsi que les frais couverts par le barème ne seront pas déductibles pour leur montant réel. En cas de cession du véhicule, le régime des plus-values et moins-values professionnelles sera applicable (V. 403).

► **conserver le véhicule dans son patrimoine privé.**

Ces professionnels pourront eux aussi soit déduire leurs frais réels (V. 355), soit opter pour la déduction forfaitaire (V. 363). Toutefois, lorsqu'ils retiendront la déduction des frais réels, seuls les frais de carburant et d'entretien courant seront déductibles (V. 355) alors qu'en cas d'option pour la déduction forfaitaire, le barème publié par l'Administration intègre dans son mode de calcul une partie de l'amortissement du véhicule. Enfin, la cession du véhicule ne sera pas soumise au régime des plus-values et moins-values professionnelles.

**IMPORTANT** Concernant le cas particulier des professionnels exerçant en société (V. 412).

## 2° Professionnel locataire du véhicule

**353** Si le professionnel est titulaire d'un contrat de crédit-bail, leasing ou location avec option d'achat (LOA), la déduction des frais réels a pour conséquence de conférer au véhicule un caractère d'élément d'actif affecté au patrimoine professionnel et ouvre la possibilité de déduire, de façon limitée, le montant des loyers (V. 401). La cession du contrat sera par ailleurs obligatoirement soumise au régime des plus-values professionnelles (V. 403).

Si les loyers sont déduits, le professionnel ne pourra pas opter pour la déduction forfaitaire des frais selon le barème BNC. En revanche, il pourra opter pour l'application du « barème forfaitaire carburant BIC » (V. 366).

Le professionnel, s'il souhaite opter pour la déduction forfaitaire selon le barème BNC, doit donc renoncer à la déduction des loyers. En outre, dans cette hypothèse, la cession du contrat ne sera pas soumise au régime des plus-values professionnelles sauf si le professionnel a déduit les loyers, au titre de l'année ou des années antérieures.

**IMPORTANT** Concernant le cas particulier des professionnels exerçant en société (V. 412).

## III. Déduction des frais réels de véhicules

### A. – PRINCIPES GÉNÉRAUX

#### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 30 et s., 30 août 2016

**354** Pour que les dépenses d'utilisation du ou des véhicule (s) professionnel (s) soient admises en déduction, les professionnels doivent :

– **conserver tous les justificatifs des frais** payés aussi bien au cours de déplacements privés que professionnels (pour les frais d'essence, les factures CB sont admises comme justificatifs) ;

Les frais justifiés doivent être en rapport avec l'activité professionnelle. Même justifiés, les frais relatifs à une activité bénévole accessoire, en lien avec la profession, sont très difficilement admis comme étant déductibles (CAA Bordeaux, 20 nov. 2014, n° 13BX02292).

– **comptabiliser l'ensemble des dépenses** ;

Ainsi, les professionnels qui souhaitent retenir les frais réels pour la déclaration des revenus perçus l'année N doivent comptabiliser ces frais tout au long de cette même année dans le poste « frais de véhicules » de leur comptabilité.

– déterminer le **coefficient d'utilisation professionnelle** du véhicule (V. 344).

**IMPORTANT** Il est recommandé de comptabiliser les frais d'utilisation distinctement pour chaque véhicule utilisé à titre professionnel, afin de faciliter la détermination de la quote-part déductible des frais exposés en fonction des différents coefficients d'utilisation professionnelle.

L'Administration a par ailleurs récemment précisé que, lorsque le titulaire de BNC tire des revenus exonérés de la pratique de **covoiturage** (BOI-IR-BASE-10-10-10-10, § 50, 28 nov. 2016) réalisée à l'occasion d'un déplacement professionnel, ses **frais de déplacement ne peuvent être déduits que pour leur montant net des remboursements** perçus auprès des co-voiturés.

## B. – DÉDUCTIBILITÉ DES CHARGES

### 1° Charges déductibles au titre des frais de véhicules

**355** Parmi les frais de véhicules professionnels, peuvent notamment être portés en déduction, dans la limite du coefficient d'utilisation professionnelle :

➤ les **charges d'utilisation**, à savoir :

- les **frais de carburant**, les **dépenses d'entretien et de petites réparations courantes** (graissage, vidange, lavage, remplacement de pneus etc.) (CE, 19 déc. 1963, n° 56852),
- les **loyers de garages** servant à abriter les voitures à usage professionnel,
- les frais de **stationnement et de parking**,
- les frais d'achat d'**accessoires automobiles**, à condition qu'ils soient effectués dans le cadre de la réparation du véhicule (changement du rétroviseur par exemple),
- les frais de **casque, de protection et de sécurité** pour les deux-roues motorisés et les bicyclettes,
- la **taxe sur les véhicules de sociétés** supportée par une société de personne non soumise à l'IS (V. **2093**),
- la **taxe annuelle (malus annuel)** due en cas d'utilisation d'un **véhicule polluant** (V. **427**),

➤ mais également, lorsque le **véhicule est inscrit au registre des immobilisations**, les **charges de propriété**, à savoir :

- les dépenses de **grosses réparations**,
- les **intérêts des emprunts** contractés,
- les **primes d'assurances**,
- les **frais d'acquisition des documents de circulation** (carte grise, vignette pour les sociétés encore redevables),
- l'**amortissement**, dans la limite d'un plafond fiscal pour les véhicules de tourisme (V. **389**).

Concernant les modalités de déduction du malus (dit « écopastille ») supporté en cas d'acquisition d'un véhicule de tourisme neuf polluant (V. **416**) ou les modalités d'imposition du bonus perçu en cas d'acquisition d'un véhicule de tourisme neuf peu polluant (V. **421**).

### 2° Charges non déductibles

**356** Ne sont, en aucun cas, déductibles comme charges :

- le **prix d'acquisition du véhicule** (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 30, 30 août 2016) qui peut seulement être amorti (V. **389**);
- les **frais de mise à disposition et de transport figurant sur la facture d'achat d'un véhicule** qui doivent être incorporés au prix d'acquisition du véhicule servant de base à l'amortissement;
- les **contraventions et autres amendes pénales** (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 90, 30 août 2016);
- les **cotisations versées à des clubs d'automobilistes**;
- le **prix d'acquisition des GPS** installés sur un véhicule professionnel qui doivent selon nous :
  - lorsqu'ils ne sont pas fixés à demeure sur le véhicule (GPS amovible dont le prix d'acquisition est **supérieur à 500 € HT**), donner lieu à la constatation d'un amortissement, distinct de celui du véhicule, selon le mode linéaire et sur leur durée normale d'utilisation,

Si le coût de l'appareil est inférieur à 500 € HT, le professionnel devrait pouvoir porter son prix directement en charge déductible (V. **461**).

- lorsqu'ils sont spécialement conçus pour le véhicule et incorporés à celui-ci, être amortis avec le véhicule selon les modalités applicables au véhicule (V. **389**) en retenant comme base d'amortissement le coût du véhicule majoré de celui de l'appareil.

➤ le **coût d'acquisition des radiotéléphones** qui selon l'Administration constitue toujours des immobilisations distinctes du véhicule et qui doivent être amorties séparément du véhicule (BOI-BNC-40-60-40-20, § 550 et 560, 30 août 2016).



## C. – INCIDENCE DU MODE DE DÉTENTION ET DE L'AFFECTATION DU VÉHICULE

**357** La possibilité de déduire certains frais est liée au mode de détention du véhicule (propriétaire, locataire, utilisation à titre gratuit) et à la situation du véhicule au regard de l'actif professionnel (véhicule inscrit au patrimoine professionnel ou conservé dans le patrimoine privé).

### 1° Véhicule en propriété et inscrit au patrimoine professionnel

**358** Les véhicules dont le professionnel est propriétaire peuvent être affectés à son patrimoine professionnel (V. 437). Dans cette hypothèse, les charges de propriété et d'utilisation (V. 355) qu'il supporte sont intégralement déductibles dans la limite de leur utilisation professionnelle.

Sur les modalités de détermination du coefficient d'utilisation professionnelle (V. 344).

**IMPORTANT** L'affectation au patrimoine professionnel implique également que le prix d'acquisition du véhicule peut être amorti :

- pour les véhicules de tourisme acquis à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, dans la limite :
    - de 30 000 € TTC pour les véhicules qui émettent moins de 20 g de CO<sub>2</sub>/km (comme en 2017) ;
    - de 20 300 € TTC pour ceux qui émettent au moins 20 g/km de CO<sub>2</sub> mais moins de 60 g/km de CO<sub>2</sub> (comme en 2017) ;
    - 18 300 € TTC pour ceux qui émettent au moins 60 g/km de CO<sub>2</sub> mais au plus, 150 g/km de CO<sub>2</sub> (et non, comme prévu pour 2017, au plus, 155 g/km de CO<sub>2</sub>) ;
    - 9 900 € TTC s'applique aux véhicules qui émettent plus de 150 g/km de CO<sub>2</sub> (et non, comme prévu en 2017, au plus, 155 g/km de CO<sub>2</sub>) (BOI-BIC-AMT-20-40-50, 1<sup>er</sup> mars 2017) ;
  - pour les motos et autres deux-roues sans limitation de montant.
- En outre, la cession du véhicule est soumise au régime des plus-values et moins-values professionnelles (V. 403).

**IMPORTANT** Pour les véhicules de tourisme acquis en 2019 :

- le seuil de 18 300 € TTC s'applique aux véhicules qui émettent au moins 60 g/km de CO<sub>2</sub> mais au plus, 140 g/km de CO<sub>2</sub> (et non, comme prévu en 2018, au plus, 150 g/km de CO<sub>2</sub>) ;
- le seuil de 9 900 € TTC s'applique aux véhicules qui émettent plus de 140 g/km de CO<sub>2</sub> (et non, comme prévu en 2018, au plus, 150 g/km de CO<sub>2</sub>).

### 2° Véhicule en propriété conservé dans le patrimoine privé

**359** Lorsque le professionnel, propriétaire du véhicule, décide de ne pas affecter le véhicule à son patrimoine professionnel, et donc de ne pas l'inscrire au registre des amortissements et des immobilisations, seules sont déductibles les charges d'utilisation du véhicule dans la limite de la proportion de l'utilisation professionnelle du véhicule.

La non affectation au patrimoine professionnel entraîne donc :

- la non-déductibilité des charges de propriété (V.355) ;
- l'impossibilité d'amortir le prix d'acquisition du véhicule ;
- la non application, en cas de cession du véhicule, des règles prévues en matière de plus-value et moins-value professionnelle.

### 3° Véhicule pris en location de longue durée ou en crédit-bail

**360** Si le professionnel est titulaire d'un contrat de crédit-bail, leasing ou location avec option d'achat (LOA), la déduction des frais réels a pour conséquence de conférer au véhicule un caractère d'élément d'actif affecté par nature au patrimoine professionnel qui l'autorise :

- à déduire l'intégralité des charges d'utilisation (V. 355) ;
- à déduire les loyers, dans certaines limites pour les véhicules de tourisme (V. 401).

Dans ce cas, la cession du contrat sera obligatoirement soumise au régime des plus-values professionnelles (V. 403).

### 4° Véhicule loué pour une courte durée

**361** Lorsque le professionnel loue un véhicule pour une courte durée (inférieure ou égale à trois mois non renouvelables), le montant du loyer versé est intégralement déductible.

Cette solution, qui ne coule pas de source à la lecture du texte légal, a été confirmée récemment par l'Administration (BOI-BIC-AMT-20-40-50, 1<sup>er</sup> mars 2017, § 10).

### 5° Véhicule mis à disposition gratuite du professionnel

**362** L'utilisation d'un véhicule mis gratuitement à sa disposition permet au professionnel de ne déduire que les seules charges d'utilisation (V. 355) du véhicule dans la limite de l'utilisation professionnelle du véhicule.

## IV. Option pour la déduction forfaitaire des frais de véhicules

### A. – PRÉSENTATION DE L'OPTION

#### ■ Sources

L. fin. 2013, n° 2012-1509, 29 déc. 2012 ; BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 110 et s., 30 août 2016

**363** L'option pour la **déduction forfaitaire** des frais de véhicules **selon le barème BNC** consiste à appliquer au nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel un barème forfaitaire publié chaque année par l'Administration, initialement pour les salariés.

Trois barèmes BNC sont ainsi publiés chaque année, l'un visant les frais de voiture, les deux autres visant les frais de vélomoteurs, scooters et motos (V. 376 et s.).

**364** Les **professionnels locataires de leur véhicule** et qui n'optent pas ou ne peuvent pas opter pour le barème BNC (V. 365), ont la possibilité d'opter pour la **déduction forfaitaire de leurs seuls frais de carburant selon le barème BIC** (V. 366). Dans ce dernier cas, les frais autres que les dépenses de carburant sont déduits pour leur montant réel et à hauteur de l'usage professionnel.

L'Administration publie **deux barèmes BIC** destinés respectivement au calcul des frais de carburant des véhicules automobiles et des deux roues motorisés (vélomoteurs, scooters ou motocyclettes).

**IMPORTANT** Concernant les professionnels possédant plusieurs véhicules et l'incidence de cette option (V. 370).

### B. – CHAMP D'APPLICATION

#### 1° Véhicules soumis aux barèmes BNC

#### ■ Sources

CGI, art. 83, 3° ; L. fin. 2013, n° 2012-1509, 29 déc. 2012 ; BNC-BASE-40-60-40-20, 30 août 2016

**365** Les barèmes forfaitaires sont utilisables pour les **véhicules de tourisme et les deux-roues motorisés** (moto, scooter, motocyclette).

Les modalités d'option et les conditions d'application des barèmes forfaitaires BNC sont identiques que le professionnel opte pour un véhicule de tourisme ou pour un deux-roues motorisé. Seuls diffèrent les barèmes applicables qui tiennent compte de la nature du véhicule. Par ailleurs, doivent également, selon nous, pouvoir bénéficier de ce mode de déduction les véhicules classés dans la catégorie N1, dont la carte grise mentionne « véhicule utilitaire » mais qui sont affectés au transport de personnes et de leurs bagages ou biens (L. fin. 2011, n° 2010-1657, 29 déc. 2010, art. 24 ; BOI-BIC-AMT-20-40-50, § 20, 1<sup>er</sup> mars 2017 ; BOI-ENR-TIM-20-60-40, § 20, 12 sept. 2012) : toutefois en l'absence de confirmation par l'Administration, les professionnels qui utiliseraient le barème forfaitaire BNC pour ces véhicules devront porter ce choix à la connaissance de l'Administration par une mention spéciale dans leur déclaration. **Sont autorisés à utiliser ces barèmes, les professionnels propriétaires de tels véhicules ou ceux dont les véhicules sont pris en crédit-bail ou en location longue durée (+ de 3 mois ou 3 mois renouvelables) sous réserve, pour ces derniers, qu'ils renoncent à la déduction des loyers correspondants.**

**IMPORTANT** La puissance maximale des véhicules prise en compte est de 7 CV.

En revanche, les barèmes **ne peuvent être appliqués par les professionnels** qui utilisent un **véhicule gratuitement mis à leur disposition** ou au titre d'une location de courte durée (moins de trois mois) (BNC-BASE-40-60-40-20, § 580, 30 août 2016).

#### 2° Véhicules soumis aux barèmes BIC

#### ■ Sources

BNC-BASE-40-60-40-20, § 240 à 280, 30 août 2016

**366** Les barèmes BIC d'évaluation forfaitaire des frais de carburant ne peuvent s'appliquer qu'aux seuls **véhicules faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail, leasing ou de location de longue durée** et pour lesquels les professionnels ont **déduit les loyers**.

Les professionnels utilisant ce type de contrat sur plusieurs véhicules doivent de façon uniforme soit déduire les loyers et opter pour l'évaluation forfaitaire des frais de carburant (barème BIC), soit ne pas déduire les loyers et utiliser les barèmes forfaitaires BNC. Il n'est pas possible d'utiliser les barèmes BIC pour l'un des véhicules loués et les barèmes BNC pour les autres véhicules loués.

**IMPORTANT** En cas d'utilisation de plusieurs véhicules, l'un appartenant au professionnel, l'autre faisant l'objet d'une location longue durée (utilisation à des fins professionnelles d'une voiture et d'un scooter par exemple), le professionnel peut, au choix :

- déduire les frais réels pour les deux véhicules ;
- utiliser un barème forfaitaire « BNC » pour les deux véhicules sous réserve de ne pas porter en déduction les loyers du véhicule loué ;
- utiliser un barème « BNC » pour le véhicule dont il est propriétaire et, pour le véhicule loué, déduire les loyers dans certaines limites et utiliser le barème BIC pour la déduction des dépenses de carburant.

Toutefois, dans tous les cas, l'option pour l'utilisation d'un barème forfaitaire BNC entraîne option pour les barèmes BIC pour les véhicules loués dont les loyers sont déduits. Il n'est donc pas possible de déduire les frais réels d'un véhicule loué et simultanément opter pour l'utilisation d'un barème forfaitaire BNC pour les véhicules détenus en pleine-propriété (et inversement).

### 3° Véhicules exclus des barèmes BNC et BIC

#### ■ Sources

BNC-BASE-40-60-40-20, § 460, 570 et 580, 30 août 2016

**367** Certains véhicules ne peuvent en aucun cas donner lieu à une déduction forfaitaire. Sont ainsi exclus :

- les véhicules utilitaires (y compris les véhicules classés N1 et affectés au seul transport de marchandises) et les poids lourds ;
- les véhicules spécialement agencés (voiture d'auto-école) et pris en crédit-bail dès lors que les loyers constituent des dépenses professionnelles par nature et sont obligatoirement déduits ;
- les véhicules de tourisme et les deux-roues motorisés lorsqu'ils sont :
  - prêtés ou mis gracieusement à la disposition du professionnel,
  - ou pris en location de courte durée (inférieure ou égale à trois mois).

## C. – EXERCICE DE L'OPTION

### 1° Date de l'option en comptabilité

#### ■ Sources

BNC-BASE-40-60-40-20, § 130 à 180, 30 août 2016

**368** L'option pour le mode d'évaluation des frais forfaitaires doit être exercée a priori, c'est-à-dire dès le 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition (1<sup>er</sup> janvier N pour la déclaration des revenus perçus l'année N). Elle peut être reconsidérée au 1<sup>er</sup> janvier de chaque année suivante.

Ainsi, les professionnels qui souhaitent retenir ce mode de déduction forfaitaire doivent comptabiliser les frais réels couverts par le barème retenu, dès le 1<sup>er</sup> janvier, dans le poste « prélèvements personnels » ou « compte de l'exploitant » du livre-journal des recettes et des dépenses ou encore ne pas les avoir comptabilisés, en cas de paiement au moyen d'un compte personnel.

**IMPORTANT** La comptabilisation des frais exposés au cours de l'année d'imposition dans le poste frais de voiture vaut renonciation à l'option pour la déduction forfaitaire (CE, 28 juill. 2000, n° 185432 et CE, 28 juill. 2000, n° 186190 ; BNC-BASE-40-60-40-20, § 160, 30 août 2016).

### 2° Formulation de l'option

**369** L'option prise en comptabilité au 1<sup>er</sup> janvier de l'année est formalisée sur la déclaration n° 2035 à deux endroits :

- en cochant la case figurant sous la ligne 23 « frais de véhicules » de l'annexe n° 2035 A ;
- en fournissant le détail du calcul de la déduction des frais forfaitaires dans le tableau cadre 7 de l'annexe n° 2035 B. Le montant de la case A de ce tableau doit correspondre au montant déduit ligne 23.

## D. – CARACTÈRE GLOBAL DE L'OPTION ET INCIDENCES

#### ■ Sources

BNC-BASE-40-60-40-20, § 130 et s., 30 août 2016

**370** L'option pour la déduction forfaitaire des frais de voiture et des deux-roues motorisés a un caractère global et annuel.

**IMPORTANT** Il en résulte que le professionnel qui opte pour l'utilisation d'un barème forfaitaire « BNC » s'engage pendant au moins une année à ne pas utiliser dans le cadre de son activité professionnelle un véhicule pour lequel l'application d'un barème forfaitaire « BNC » est exclue (véhicule utilitaire, location si les loyers sont déduits). Ainsi, si un professionnel vend en cours d'année un véhicule de tourisme pour lequel il avait opté pour le barème forfaitaire « BNC » et fait l'acquisition, au cours de cette même année d'un véhicule utilitaire (exclu par définition de ce barème), le barème forfaitaire BNC ne pourra s'appliquer qu'au seul véhicule pour lequel l'option avait été prise au 1<sup>er</sup> janvier de cette année et sous réserve qu'aucun frais ne soit comptabilisé (et a fortiori déduit) pour le nouveau véhicule utilitaire. À compter de la période d'imposition suivante, le professionnel ne pourra plus opter pour ce barème forfaitaire mais il pourra déduire les frais réels concernant le nouveau véhicule.

**371** Elle s'applique à tous les véhicules utilisés à titre professionnel. En conséquence, ne peuvent pas bénéficier de la déduction forfaitaire les professionnels qui :

- ont changé de véhicule en cours d'année et comptabilisé les frais réels au poste « frais de voiture » du 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition jusqu'à la date de changement (ces professionnels doivent obligatoirement déduire les frais réels pour leur nouveau véhicule) ;
- utilisent plusieurs véhicules et qui ont comptabilisé les frais réels pour au moins un de ces véhicules ;
- utilisent une voiture de tourisme ou un deux roues et un véhicule d'un autre type exclu du régime de déduction forfaitaire (véhicule utilitaire par exemple) ;
- exercent en société, lorsque les frais de voiture déduits au niveau de la société sont retenus pour leur montant réel.

Dans cette situation, les associés doivent obligatoirement déduire les frais réels au titre des frais de véhicules qu'ils supportent personnellement.

**IMPORTANT** Quel que soit le mode de déduction des frais de véhicules retenus, les professionnels peuvent rembourser à leurs employés salariés des indemnités kilométriques.

## V. Déduction forfaitaire selon les barèmes BNC

### A. – DÉPENSES CONCERNÉES

#### 1° Dépenses couvertes par les barèmes BNC

##### ■ Sources

L. fin. 2013, n° 2012-1509, 29 déc. 2012, art. 6 ; BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 120 et s., 30 août 2016

**372** Concernant les professionnels libéraux, la doctrine de l'Administration à jour au 30 août 2016, précise que les **barèmes couvrent** :

- la **dépréciation** du véhicule ;
- les dépenses d'**entretien et de réparation** (à l'exclusion des dépenses à caractère imprévisible telles que les dépenses de réparation à la suite d'un accident) ;
- les dépenses de **pneumatiques** ;
- les frais de **carburant** ;
- les **primes d'assurances**.

**IMPORTANT** Cette liste est **limitative** (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 500, 30 août 2016).

**373** S'agissant plus spécifiquement des frais de carburant, ceux-ci doivent être entendus au sens large, c'est-à-dire comme correspondant à toute dépense destinée à fournir une alimentation aux véhicules utilisés par le contribuable. Ainsi, en ce qui concerne les véhicules électriques, la **location de batterie et les frais liés à la recharge de la batterie (fourniture d'électricité) sont assimilés à des frais de carburant**. Ces frais sont donc inclus dans les barèmes forfaitaires et ne peuvent donner lieu à une déduction complémentaire pour leur montant réel et justifié (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 125, 30 août 2016).

#### 2° Dépenses non couvertes par les barèmes BNC

##### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 110 et s., 30 août 2016

**374** La liste des frais couverts par les barèmes étant **limitative**, peuvent donc notamment être **déduits en sus** :  
 - les **frais de garage** (location d'un emplacement ou parking), sous réserve des justifications nécessaires, pour leur montant réel et pour la seule part professionnelle ;

- lorsque le véhicule est inscrit au registre des immobilisations, les **frais financiers**, pour leur montant réel et pour la part professionnelle et les **dépenses à caractère imprévisible** telles que les dépenses de réparation à la suite d'un accident, dans les conditions de droit commun ;
- les accessoires constituant des **immobilisations distinctes du véhicule** (radiotéléphone, GPS amovibles, etc.) ;
- les frais de **casque**, de **protection** et de **sécurité** pour les deux-roues motorisés.

**IMPORTANT** Les barèmes BNC prenant en compte la dépréciation du véhicule, les professionnels qui l'ont inscrit au registre des amortissements et des immobilisations ne doivent pas déduire l'amortissement. Ils doivent calculer normalement l'amortissement du véhicule dans le tableau des immobilisations puis le défalquer case B au pied du tableau pour obtenir la dotation nette aux amortissements à reporter ligne CH de l'annexe 2035 B. Le montant doit correspondre au total de la colonne B situé au pied du tableau cadre 7 de l'annexe n° 2035 B. Les frais réels déductibles en plus des barèmes BNC sont portés en bas du tableau du cadre 7, page 2035 B dans la case prévue à cet effet.

## B. – MODALITÉS D'UTILISATION DES BARÈMES BNC

### 📖 Sources

BOI-BAREME-000001, 24 janv. 2018

### 1° Remarques préalables

**375** Nous attirons l'attention des adhérents sur deux points importants :

- pour déterminer le **tarif kilométrique applicable**, il convient de **retenir le seul kilométrage professionnel** ; ainsi, pour un véhicule avec lequel un professionnel parcourt 12 500 km à titre professionnel et 9 700 km à titre privé, il y a lieu de calculer la déduction forfaitaire des frais en retenant le barème kilométrique prévu pour 12 500 km ;
- en cas d'utilisation à titre professionnel de **plusieurs véhicules**, le barème doit être appliqué de façon séparée à chacun des véhicules en fonction de chaque puissance fiscale et du kilométrage parcouru par chaque véhicule dans l'année ; **il n'y a pas lieu de faire masse des kilomètres parcourus** par l'ensemble des véhicules pour déterminer les frais d'utilisation correspondants ;
- la puissance fiscale maximum prise en compte pour les frais de véhicules déterminés selon le barème forfaitaire BNC est limitée à 7 CV fiscaux : les véhicules ayant une puissance supérieure doivent donc utiliser la tranche des véhicules 7 CV.

### 2° Véhicules automobiles

#### 📖 Sources

CGI, ann. IV, art. 6 B

**376 Calcul** - La déduction forfaitaire des frais de voiture se calcule à partir du barème qui donne le **tarif forfaitaire d'évaluation des frais pour 1 kilomètre** en fonction :

- de la **puissance fiscale** de la voiture ;
- et du **nombre de kilomètres professionnels parcourus** dans l'année.

La loi de finances pour 2019 prévoit que désormais ce barème pourra prendre en compte, outre la distance parcourue et la puissance fiscale du moteur, le type de motorisation du véhicule (thermique/électrique/hybride) et ce afin de favoriser l'utilisation des moyens de transport les moins polluants (L. fin. 2019, n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 10). Par ailleurs, le ministère de la transition écologique et solidaire a également annoncé sur son site internet que le barème sera revu à la hausse pour les « grands rouleurs » équipés de véhicules à faible puissance.

**IMPORTANT** Le barème à utiliser au titre de l'année 2018 n'a pas encore été publié à la date de mise en ligne de cette documentation. Le barème figurant ci-dessous est donc celui qui a été utilisé pour l'année 2017, il n'est maintenu dans la documentation que pour le besoin des exemples figurant ci-dessous. **Il ne doit en aucun cas être utilisé pour déterminer le montant des frais déductibles en 2018.** Le barème 2018 sera mis en ligne dès que l'Administration l'aura publié.

Le barème qui a dû être utilisé au titre de l'année 2017 était le suivant :

#### Tarif applicable aux automobiles (Non applicable pour 2018)

Puissance administrative	Jusqu'à 5 000 km	De 5 001 km à 20 000 km	Au-delà de 20 000 km
3 CV et moins	d x 0,41	(d x 0,245) + 824	d x 0,286
4 CV	d x 0,493	(d x 0,277) + 1 082	d x 0,332

Puissance administrative	Jusqu'à 5 000 km	De 5 001 km à 20 000 km	Au-delà de 20 000 km
5 CV	$d \times 0,543$	$(d \times 0,305) + 1 188$	$d \times 0,364$
6 CV	$d \times 0,568$	$(d \times 0,32) + 1 244$	$d \times 0,382$
7 CV et plus	$d \times 0,595$	$(d \times 0,337) + 1 288$	$d \times 0,401$

d représente la distance parcourue en kilomètres.

**Exemple** M. Lejeune est propriétaire d'un véhicule de tourisme (8 CV) acquis neuf le 1<sup>er</sup> janvier 2017 d'une valeur de 25 000 €, qu'il a choisi d'inscrire à son patrimoine professionnel et d'amortir sur 5 ans. Au cours de l'année 2017, il a parcouru 12 000 kilomètres répartis de la manière suivante :

- km professionnels : 3 660 km ;
- km privés : 8 340 km.

Ce professionnel devra reporter les données suivantes sur sa déclaration :

1 - **Frais évalués forfaitairement** :  $3 660 \times 0,595 = 2 178$  € ;

Dans la même hypothèse, si M. Lejeune avait parcouru :

- 25 000 km dont 13 490 km à titre professionnel, le montant des frais déductibles évalués forfaitairement aurait été de  $(13 490 \times 0,337) + 1 288 = 5 834$  € ,

- 35 000 km dont 26 280 km à titre professionnel, ce montant serait de  $26 280 \times 0,401 = 10 538$  €.

2 - **Frais de garage du véhicule** (non pris en compte dans le barème forfaitaire) : 2 000 € ;

3 - **Réintégrations à pratiquer au titre des frais de garage correspondant à l'utilisation privée** du véhicule  $2 000 \times (8 340/12 000) = 1 390$  € ;

4 - **Intérêts d'emprunt d'acquisition** (avec mention spéciale) : 900 € - Montant déductible :  $900 \times (8 340/12 000) = 626$  € ;

5 - Le montant de l'**amortissement du véhicule** calculé ainsi :  $25 000 \times 20\% = 5 000$  € sera directement déduit au pied du tableau des amortissements puisqu'il n'est pas déductible (le barème tient déjà compte de cet amortissement).

### 3° Cyclomoteurs, vélomoteurs, scooters, motocyclettes (vitesse 45 km/h ou puissance 50 cm<sup>3</sup> ou 4 kW)

#### ■ Sources

CGI, ann. IV, art. 6 B

**377** Ce second barème vise les cyclomoteurs au sens du Code de la route, c'est-à-dire les véhicules :

- dont la vitesse maximale par construction ne dépasse pas 45 km/h et,
- qui sont équipés d'un moteur d'une cylindrée ne dépassant pas 50 cm<sup>3</sup> s'ils sont à combustion interne, ou d'une puissance maximale nette n'excédant pas 4 kW pour les autres types de moteur.

Il peut s'agir, selon les dénominations commerciales, de scooters, de vélomoteurs.

La loi de finances pour 2019 prévoit que désormais ce barème pourra prendre en compte, outre la distance parcourue et la puissance fiscale du moteur, le type de motorisation du véhicule (thermique/électrique/hybride) et ce afin de favoriser l'utilisation des moyens de transport les moins polluants (L. fin. 2019, n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 10)

**IMPORTANT** Le barème à utiliser au titre de l'année 2018 n'a pas encore été publié à la date de mise en ligne de cette documentation. Le barème figurant ci-dessous est donc celui qui a été utilisé pour l'année 2017, il n'est maintenu dans la documentation que pour le besoin des exemples figurant ci-dessous. Il ne doit en aucun cas être utilisé pour déterminer le montant des frais déductibles en 2018. Le barème 2018 sera mis en ligne dès que l'Administration l'aura publié.

Le barème qui a dû être utilisé au titre de l'année 2017 était le suivant :

#### Tarif applicable aux cyclomoteurs de faible puissance (vitesse 45 km/h ; Puissance 50 cm<sup>3</sup> ou 4 kW) (Non applicable pour 2018)

jusqu'à 2 000 km	de 2 001 à 5 000 km	au-delà de 5 000 km
$d \times 0,269$	$(d \times 0,063) + 412$	$d \times 0,146$

d représente la distance parcourue en kilomètres.

**Exemple** Un professionnel ayant parcouru 2 500 km en 2017, dont 1 800 km à titre professionnel avec un vélomoteur dont la cylindrée est inférieure à 50 cm<sup>3</sup> peut obtenir la déduction de :  $1 800 \times 0,269 = 484$  € ;

Un professionnel ayant parcouru 3 000 km à titre professionnel en 2017, avec un scooter dont la cylindrée est inférieure à 50 cm<sup>3</sup> peut obtenir une déduction de :  $(3 000 \times 0,063) + 412 = 601$  € ;

Pour un parcours de 5 100 km effectué avec un scooter dont la cylindrée est inférieure à 50 cm<sup>3</sup>, le montant de la déduction est de :  $5 100 \times 0,146 = 745$  €.

**IMPORTANT** Les règles de détermination des déductions des frais complémentaires non pris en compte par le barème forfaitaire ainsi que celles visant à réintégrer les amortissements pratiqués sont les mêmes que pour les véhicules (V. 376).

## 4° Vélomoteurs, scooters, motocyclettes (vitesse > 45 km/h ou puissance > 50 cm<sup>3</sup> ou 4 kW)

**378** Sont visés par ce troisième barème les véhicules :

- dont la vitesse maximale par construction dépasse les 45 km/h et,
- qui ne sont pas des cyclomoteurs au sens du Code de la route (cylindrée supérieure à 50 cm<sup>3</sup>) s'ils sont à combustion interne ou d'une puissance maximale excédant 4 kW pour les autres types de moteur.

La loi de finances pour 2019 prévoit que désormais ce barème pourra prendre en compte, outre la distance parcourue et la puissance fiscale du moteur, le type de motorisation du véhicule (thermique/électrique/hybride) et ce afin de favoriser l'utilisation des moyens de transport les moins polluants (L. fin. 2019, n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 10)

**IMPORTANT** Le barème à utiliser au titre de l'année 2018 n'a pas encore été publié à la date de mise en ligne de cette documentation. Le barème figurant ci-dessous est donc celui qui a été utilisé pour l'année 2017, il n'est maintenu dans la documentation que pour le besoin des exemples figurant ci-dessous. Il ne doit en aucun cas être utilisé pour déterminer le montant des frais déductibles en 2018. Le barème 2018 sera mis en ligne dès que l'Administration l'aura publié.

Le barème qui a dû être utilisé au titre de l'année 2017 était le suivant :

### Tarif applicable aux cyclomoteurs de puissance ou cylindrée supérieure (vitesse > 45 km/h ; Puissance > 50 cm<sup>3</sup> ou 4 kW) (Non applicable pour 2018)

Puissance administrative	jusqu'à 3 000 km	De 3 001 à 6 000 km	au-delà de 6 000 km
1 ou 2 CV	$d \times 0,338$	$(d \times 0,084) + 760$	$d \times 0,211$
3, 4, 5 CV	$d \times 0,4$	$(d \times 0,07) + 989$	$d \times 0,235$
plus de 5 CV	$d \times 0,518$	$(d \times 0,067) + 1 351$	$d \times 0,292$

d représente la distance parcourue.

**Exemple** Un contribuable ayant parcouru 3 000 km en 2017, dont 2 000 km à titre professionnel, avec une moto dont la puissance administrative est de 5 CV peut obtenir la déduction de :  $2 000 \times 0,4 = 800$  €.

Pour un parcours de 5 000 km effectué à titre professionnel avec un scooter dont la puissance est de 1 CV, la déduction sera de :  $(5 000 \times 0,084) + 760 = 1 180$  €.

Pour un parcours de 6 100 km effectué à titre professionnel avec une moto dont la puissance est supérieure à 5 CV, la déduction sera de :  $6 100 \times 0,292 = 1 781$  €.

**IMPORTANT** Les règles de détermination des déductions des frais complémentaires non pris en compte par le barème forfaitaire sont les mêmes que pour les véhicules automobiles (V. 376).

## VI. Déduction forfaitaire des frais de carburant selon les barèmes BIC

### A. – CHAMP D'APPLICATION

**379** L'Administration publie chaque année deux barèmes forfaitaires de déduction des frais de carburant, l'un visant les voitures, l'autre les motos, scooters et vélomoteurs que les professionnels qui louent leurs véhicules sont autorisés à utiliser.

### 1° Véhicules concernés par les barèmes BIC

#### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 270, 30 août 2016

**380** Les deux barèmes BIC d'évaluation forfaitaire des frais de carburant ne s'appliquent qu'aux seuls véhicules des professionnels faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail, leasing ou de location de longue durée (plus de 3 mois ou 3 mois renouvelables).

## 2° Dépenses couvertes par les barèmes BIC

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 290, 30 août 2016

**381** Ces barèmes ne visent que les frais de carburant. Ne sont donc pas couverts les frais relatifs aux loyers, à l'entretien, la réparation, l'assurance du véhicule. Les frais de carburant doivent correspondre à des dépenses effectuées pour les besoins de l'activité professionnelle.

Les frais autres que les dépenses de carburant sont déduits pour leur montant réel et à hauteur de l'usage professionnel.

**IMPORTANT** Les frais réels autres que le carburant sont à indiquer en bas du tableau du cadre 7, page 2035 B, dans la case prévue à cet effet. L'amortissement du véhicule inclus dans le loyer voit sa déduction plafonnée dans les conditions exposées (V. 389).

## B. – MODALITÉS ET INCIDENCES DE L'OPTION POUR LES BARÈMES BIC

### 1° Modalités de l'option

#### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 280, 30 août 2016

**382** L'option pour la déduction forfaitaire des frais de carburant s'applique obligatoirement à l'année entière et à l'ensemble des véhicules pris en location ou en crédit-bail et utilisés à titre professionnel, mais peut être reconsidérée chaque année.

Les frais réels de carburant ne doivent pas être enregistrés à un compte de charges en comptabilité, mais au compte de l'exploitant ou en « prélèvements personnels ». Une inscription en compte de charge vaut renonciation à l'option.

**383** L'option pour l'évaluation forfaitaire des dépenses de carburant doit être indiquée expressément sur un état annexe joint obligatoirement à la déclaration n° 2035 sur lequel doivent figurer les éléments concernant le contrat de crédit-bail ou le contrat de location (date des contrats, entreprises ou sociétés bailleuses), le type, l'immatriculation et le nombre de véhicules concernés, le nombre total des kilomètres parcourus (en distinguant ceux effectués pour les besoins de l'activité professionnelle libérale) et le montant forfaitaire des frais de carburant.

### 2° Incidences de l'option

#### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 280, 30 août 2016

**384** L'option exercée pour l'évaluation forfaitaire des frais de carburant d'un véhicule visé ci-dessus, entraîne obligatoirement l'option pour la déduction forfaitaire selon les barèmes BNC des frais afférents aux autres véhicules du professionnel éligibles à ces barèmes.

**Exemple** Ainsi, lorsqu'un professionnel utilise, à titre professionnel, un véhicule (A) qui fait l'objet d'un contrat de crédit-bail et un autre véhicule (B), l'option pour l'évaluation forfaitaire selon les barèmes BIC des frais de carburant du véhicule A entraîne obligatoirement l'option pour l'évaluation forfaitaire selon les barèmes BNC des frais du véhicule B.

**385** Il en résulte que le professionnel qui utilise un véhicule pour lequel l'option pour la déduction forfaitaire des frais est impossible (utilitaire par exemple) ne peut pas, de facto, opter pour la déduction forfaitaire des frais de carburant d'un véhicule pris en crédit-bail.

Dans cette hypothèse, le professionnel doit obligatoirement déduire les frais réels pour les deux véhicules A et B.

## C. – MODALITÉS D'UTILISATION DES BARÈMES BIC

### ■ Sources

BOI-BAREME-000003, 7 févr. 2018

**386** Il convient de retenir le seul kilométrage professionnel pour déterminer le tarif kilométrique applicable.



**387** Pour l'imposition des revenus de l'année 2018, les barèmes BIC sont les suivants :

**Barème carburant BIC applicables en 2018 aux véhicules automobiles (en euro/km)**

Puissance fiscale des véhicules de tourisme	Gazole	Super sans plomb	GPL
3 à 4 CV	0,079 €	0,099 €	0,061 €
5 à 7 CV	0,098 €	0,122 €	0,076 €
8 à 9 CV	0,116 €	0,145 €	0,090 €
10 et 11 CV	0,131 €	0,163 €	0,101 €
12 CV et plus	0,146 €	0,182 €	0,113 €

**Barème carburant BIC applicables en 2018 aux vélomoteurs, scooters et motocyclettes (en euro/km)**

Puissance fiscale des véhicules deux-roues motorisés	Frais de carburant au kilomètre
inférieure à 50 CC	0,032 €
De 50 CC à 125 CC	0,065 €
3,4 et 5 CV	0,083 €
Au-delà de 5 CV	0,115 €

**Exemple** Un professionnel a pris en crédit-bail une voiture de 6 CV fonctionnant au super sans plomb, d'une valeur de 8 500 € et qui émet moins de 150 g de CO<sub>2</sub> par kilomètre.

La valeur de la voiture étant inférieure à 18 300 €, le montant déductible des loyers n'est pas plafonné (le bailleur amortit sur quatre ans) (V. 391).

Il a effectué, entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre de l'année 2018, un total de 30 000 km, dont 25 000 km pour l'exercice de son activité professionnelle et a opté pour la déduction forfaitaire des frais de carburant, soit au regard du barème ci-dessus : 25 000 x 0,122 = 3 050 €. Outre les frais de carburant, il a dépensé au cours de cette même année :

- 1 700 € de loyer ;
- 2 000 € de frais de garage ;
- 1 000 € de réparations courantes.

Total des frais à porter au pied du tableau case A, cadre 7 de l'annexe 2035 B et à déduire à la ligne 23 sur l'annexe 2035 A : 7 750 €.

Toutefois, doivent être réintégrés au titre de l'utilisation non professionnelle :

- la part de loyer correspondant à l'utilisation privée : [1 700 x (5 000/30 000)] = 283 € ;
- les frais de garage pour un montant de [2000 x (5 000/30 000)] = 333 € ;
- les dépenses de réparations courantes pour un montant de [1 000 x (5 000/30 000)] = 167 €.

Au total, le professionnel pourra déduire : 7 750 - 783 = 6 967 €.

## VII. Amortissement

### A. – BASE ET DURÉE DE L'AMORTISSEMENT

#### Sources

BOI-BNC-BASE-50, § 1 et s., 30 août 2016

**388** Seules sont présentées ici les règles particulières d'amortissement des véhicules qui concernent la base de calcul et la durée d'amortissement.

S'agissant des règles générales d'amortissement (V. 486).

## 1° Base

### ■ Sources

BOI-BIC-AMT-20-40-50, § 120, 1<sup>er</sup> mars 2017

**389** La base d'amortissement d'un véhicule de tourisme est constituée par le **prix d'acquisition TTC** et l'amortissement fiscalement déductible est soumis à un plafonnement en fonction, selon les cas, de sa date de première mise en circulation et/ou de son taux d'émission de CO<sub>2</sub>.

Les **professionnels soumis à la TVA** doivent retenir le prix HT comme base amortissable lorsque la TVA est récupérable. On rappelle à cet égard que **seule la taxe ayant grevé l'acquisition de véhicules utilitaires peut être récupérée sous réserve que l'usage pour lequel ils ont été conçus ne soit pas le transport de personnes** ou pour les exploitants d'auto-école qu'il soient affectés exclusivement à l'enseignement de la conduite.

**390** Le **prix d'acquisition est le cas échéant, augmenté :**

– des **équipements et accessoires du véhicule** (autoradio, phares antibrouillard), que ceux-ci soient fournis avec le véhicule ou qu'ils fassent l'objet d'une livraison distincte et sous réserve qu'ils ne fonctionnent pas de façon autonome ;

Dans cette dernière hypothèse, ces appareils doivent être amortis le cas échéant séparément sans application de la limite applicable.

S'agissant des règles particulières applicables aux radiotéléphones et aux GPS (V. **356**).

– des **frais de mise à disposition et de transport** figurant sur la facture d'achat.

**IMPORTANT** Le malus que peut supporter le professionnel qui fait l'acquisition d'un véhicule neuf considéré comme polluant n'a pas à être retenu dans la base amortissable du véhicule. Le montant de ce dernier est directement déduit, dans la proportion de l'utilisation professionnelle, du résultat de l'année d'acquisition du véhicule et est porté sur l'imprimé n° 2035 A à la ligne « autres impôts » (V. **427**).

## 2° Durée d'amortissement

**391** Pour les **véhicules neufs**, il faut retenir, d'une façon générale, une **durée d'amortissement de cinq ans**, soit un **taux de 20 %**.

Une durée d'amortissement de quatre ans (taux de 25 %) peut être admise, lorsque le véhicule fait l'objet d'un usage intensif (CE, 21 juin 1978, n° 7826 ; CGI, art. 39, 4).

Les **véhicules achetés d'occasion** doivent faire l'objet d'un amortissement sur leur **durée probable d'utilisation** à la date d'acquisition.

Les véhicules ne peuvent pas bénéficier du régime d'amortissement dégressif.

Concernant les véhicules faisant l'objet d'un crédit-bail ou d'une location longue durée (V. **401**).

## B. – AMORTISSEMENT PLAFONNÉ DES VÉHICULES DE TOURISME

### ■ Sources

CGI, art. 93,1-2 et 39, 4, a. ; BOI-BIC-AMT-20-40-50, § 1, 1<sup>er</sup> mars 2017

**392** Le plafond d'amortissement déductible concerne les **véhicules de tourisme acquis neufs ou d'occasion** à l'exception des véhicules utilisés et nécessaires à l'activité des exploitants d'auto-écoles. L'amortissement excédentaire est à réintégrer ligne 36 de l'annexe n° 2035 B de la déclaration n° 2035.

Le prix de revient qui sert de base au calcul de l'amortissement est soumis à un plafonnement dont la limite varie en fonction de la **date de première mise en circulation** figurant sur la carte grise du véhicule et son taux d'émission de CO<sub>2</sub>.

**IMPORTANT** Les **accumulateurs** nécessaires au fonctionnement des véhicules électriques ou les **équipements spécifiques permettant l'utilisation du GPL ou du GNV** ne sont pas pris en compte dans le prix de revient du véhicule lorsqu'ils ont fait l'objet d'une facturation séparée ou d'une mention distincte qui permet de les identifier lors de l'acquisition. Ils sont amortis séparément sans application du plafonnement. La **solution est identique**, sous les mêmes conditions, lorsque ces accumulateurs et équipements sont loués. Ainsi les loyers facturés distinctement pour ce type d'équipement ne sont pas pris en compte pour le plafonnement des véhicules auxquels ils s'incorporent.

**393** L'Administration rappelle qu'en cas de **décomposition** (V. **401**) la limitation s'applique en principe aussi bien à la **structure qu'aux composants identifiés par l'entreprise**. Toutefois, elle précise que s'agissant des véhicules, aucun composant ne devrait, dans la plupart des cas, être identifié par les professionnels effecti-

vement soumis à la limitation de leur amortissement. Dès lors, à titre de simplification, elle admet que cette limitation s'applique aux prix d'acquisition des véhicules dans son ensemble, y compris aux composants éventuels, mais que les remplacements d'éléments qui interviendraient, par la suite et feraient l'objet d'une inscription à l'actif, à titre exceptionnel, en tant que composants, ne soient pas soumis à la limitation de la déduction de l'amortissement (BOI-BIC-AMT-20-40-50, § 20, 1<sup>er</sup> mars 2017).

## C. – PLAFONDS APPLICABLES EN FONCTION DU TAUX D'ÉMISSION DE CO<sub>2</sub>

### 1° Plafond de droit commun

#### ■ Sources

L. fin. 2017 n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 70 ; CGI, art. 39, 4, a ; BOI-BIC-AMT-20-40-50, § 20, 1<sup>er</sup> mars 2017

**394** Le **plafond de droit commun** pour l'amortissement des véhicules immatriculés dans la catégorie des voitures particulières (véhicules de catégorie « N1 » destinés au transport de voyageurs et de leurs bagages ou de leurs biens ou classés dans la catégorie voitures « commerciales » et « canadiennes » et « breaks ») est fixé à **18 300 €**.

Sont visés par ce plafond les seuls véhicules :

- dont le taux d'émission est au plus de 200 g/km de CO<sub>2</sub> lorsqu'ils ont été acquis ou loués au plus tard le 31 décembre 2016 ;
- ou, dont le taux d'émission est supérieur ou égal à 60 g/km de CO<sub>2</sub> et inférieur ou égal à 155 g/km de CO<sub>2</sub> lorsqu'ils ont été acquis ou loués entre le 1<sup>er</sup> janvier 2017 (inclus) au 31 décembre 2017 (inclus) ;
- ou, dont le taux d'émission est supérieur ou égal à 60 g/km de CO<sub>2</sub> et inférieur ou égal à 150 g/km de CO<sub>2</sub> lorsqu'ils ont été acquis ou loués entre le 1<sup>er</sup> janvier 2018 (inclus) au 31 décembre 2018 (inclus).

Pour les véhicules acquis ou loués du 1<sup>er</sup> janvier 2019 (inclus) au 31 décembre 2019 (inclus), ce plafond vise désormais les seuls véhicules dont le taux d'émission est supérieur ou égal à 60 g/km de CO<sub>2</sub> et inférieur ou égal à 140 g/km de CO<sub>2</sub> (et non plus, comme en 2018, inférieur ou égal à 150 g/km de CO<sub>2</sub>).

Par ailleurs, on signale d'ors et déjà, que ce seuil de 140 g/km de CO<sub>2</sub> sera abaissé à 135 grammes pour les véhicules acquis ou loués entre le 1<sup>er</sup> janvier 2020 et le 31 décembre 2020 et à 130 grammes pour les véhicules acquis ou loués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021.

**IMPORTANT** Les motos ainsi que les véhicules utilitaires ne sont pas visés par le plafonnement. Il en est de même des véhicules de tourisme utilisés par les exploitants d'auto-écoles et nécessaires à l'exercice de leur activité (BOI-BIC-AMT-20-40-50, § 50, 1<sup>er</sup> mars 2017), que ces véhicules soient ou non spécialement agencés pour l'apprentissage de la conduite. On rappelle par ailleurs, qu'en matière de TVA, la taxe n'est déductible que pour les véhicules affectés exclusivement à l'enseignement de la conduite ce qui est présumé être le cas des véhicules spécialement agencés (voiture à double commande par exemple). En toute hypothèse, la base de l'amortissement est constituée par :

- le prix HT lorsque le professionnel a pu déduire la TVA ;
- le prix TTC dans le cas contraire.

L'amortissement des véhicules, comme les frais d'utilisation, doit être pondéré par le coefficient d'utilisation professionnelle (V. 344) et (V. 400).

### 2° Plafond minoré des véhicules les plus polluants

#### ■ Sources

L. fin. 2017 n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 70 ; CGI, art. 39, 4, a ; BOI-BIC-AMT-20-40-50, § 60, 1<sup>er</sup> mars 2017

**395** Jusqu'au 31 décembre 2016, le plafond spécifique, dont le montant est fixé à 9 900 €, s'est appliqué aux véhicules :

- qui émettent plus de 200 g de CO<sub>2</sub> par kilomètre ;
- acquis neufs ou d'occasion à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 et dont la date de première mise en circulation est postérieure au 1<sup>er</sup> juin 2004.

Seules les catégories de véhicules susceptibles d'être concernées par le plafond de 18 300 € peuvent également être concernées par le plafond de 9 900 €.

Pour les véhicules :

- acquis ou loués entre le 1<sup>er</sup> janvier 2017 (inclus) et le 31 décembre 2017 (inclus), ce seuil s'applique aux véhicules dont le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est supérieur à 155 g/km ;
- acquis ou loués entre le 1<sup>er</sup> janvier 2018 (inclus) et le 31 décembre 2018 (inclus), ce seuil s'applique aux véhicules dont le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est supérieur à 150 g/km ;

Pour les véhicules acquis ou loués entre le 1<sup>er</sup> janvier 2019 (inclus) et le 31 décembre 2019 (inclus), ce seuil s'applique aux véhicules dont le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est supérieur à 140 g/km (et non, comme en 2017, supérieur à 155 g/km). Par ailleurs, on signale d'ors et déjà, que ce seuil de 140 g/km de CO<sub>2</sub> sera abaissé à 135 grammes pour les véhicules acquis ou loués entre le 1<sup>er</sup> janvier 2020 et le 31 décembre 2020 et à 130 grammes pour les véhicules acquis ou loués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021.

**IMPORTANT** Les motos et autres deux-roues, les véhicules utilitaires (à l'exception des véhicules N1 affectés au transport de personnes) ainsi que les véhicules utilisés par les exploitants d'auto-écoles ne sont pas visés par le plafonnement de l'amortissement. Les véhicules fonctionnant uniquement à l'électricité n'émettant pas de CO<sub>2</sub>, ne sont pas concernés par le plafond spécifique.

### 3° Plafonds majorés des véhicules les moins polluants (applicables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017)

#### ■ Sources

L. fin. 2017 n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 70 ; CGI, art. 39, 4, a ; BOI-BIC-AMT-20-40-50, § 60, 1<sup>er</sup> mars 2017

**396** L'article 70 de la loi de finances pour 2017 a institué deux nouveaux plafonds de déduction majorés pour les véhicules les moins polluants.

En pratique, sont seuls visés ici les véhicules électriques et les véhicules hybrides rechargeables.

Ainsi, pour les véhicules acquis ou loués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017, les plafonds d'amortissement applicables sont de :

- 30 000 € lorsque le taux de démission de CO<sub>2</sub> est inférieur à 20 g/km ;
- 20 300 € lorsque le taux de démission de CO<sub>2</sub> est égal ou supérieur à 20 g/km et inférieur à 60 g/km.

### 4° Appréciation du taux de pollution

#### ■ Sources

BOI-BIC-AMT-20-40-50, § 80 à 100, 1<sup>er</sup> mars 2017

**397** Le taux d'émission de CO<sub>2</sub> figure sur la carte grise sous la rubrique référencée V.7, ou à défaut, sur la documentation technique du véhicule, en principe fournie lors de l'acquisition, ou sur le site [www.carlabelling.ademe.fr](http://www.carlabelling.ademe.fr).

Dans sa doctrine datée du 12 septembre 2012 (BOI-BIC-AMT-20-40-50, § 70, 12 sept. 2012) et en vigueur jusqu'au 1<sup>er</sup> mars 2017, l'Administration avait précisé que pour les véhicules pouvant fonctionner à la fois à l'essence et aux carburants gazeux (GPL ou gaz naturel), elle admettait que le professionnel retienne le taux d'émission le plus faible. Ces dispositions ont été supprimées de la base BOFIP mise à jour au 1<sup>er</sup> mars 2017 (BOI-BIC-AMT-20-40-50, § 70, 1<sup>er</sup> mars 2017) sans autres précisions. Elles doivent donc être considérées comme rapportées.

**398** Aucun ajustement ne doit être effectué au cours de l'utilisation ultérieure du véhicule, que ce soit en raison de son vieillissement ou des améliorations qui lui sont apportées.

Toutefois, lorsque la transformation d'un véhicule essence en véhicule fonctionnant exclusivement ou non au gaz de pétrole liquéfié, conduit à modifier les caractéristiques figurant sur la carte grise, l'Administration admet que le taux d'émission de CO<sub>2</sub> figurant sur la nouvelle carte grise soit pris en compte.

### 5° Date de première mise en circulation

#### ■ Sources

BOI-BIC-AMT-20-40-50, § 110, 1<sup>er</sup> mars 2017

**399** La date de première mise en circulation permet notamment de déterminer le plafond applicable au véhicule amorti.

**IMPORTANT** La limitation s'applique aussi bien aux véhicules neufs qu'aux véhicules d'occasion, dès lors que la première mise en circulation est postérieure aux dates visées dans le tableau ci-dessous.

## Rappel des limites applicables pour l'amortissement des véhicules de tourisme

Date de première mise en circulation	Date d'acquisition ou de location du véhicule
À compter du 1 <sup>er</sup> /06/2004	À compter du 1 <sup>er</sup> /01/2019
	30 000 € si taux de CO <sub>2</sub> inférieur à 20 g/km
	20 300 € si taux de CO <sub>2</sub> égal ou supérieur à 20 g/km et inférieur à 60 g/km
	18 300 € <sup>(1) et (2)</sup> si taux de CO <sub>2</sub> égal ou supérieur à 60 g/km et inférieur ou égal à 140 g/km
	9 900 € <sup>(1) et (2)</sup> si taux de CO <sub>2</sub> supérieur à 140 g/km
	À compter du 1 <sup>er</sup> /01/2018
	30 000 € si taux de CO <sub>2</sub> inférieur à 20 g/km
	20 300 € si taux de CO <sub>2</sub> égal ou supérieur à 20 g/km et inférieur à 60 g/km
	18 300 € si taux de CO <sub>2</sub> égal ou supérieur à 60 g/km et inférieur ou égal à 150 g/km
	9 900 € si taux de CO <sub>2</sub> supérieur à 155 g/km
	À compter du 1 <sup>er</sup> /01/2017
	30 000 € si taux de CO <sub>2</sub> inférieur à 20 g/km
	20 300 € si taux de CO <sub>2</sub> égal ou supérieur à 20 g/km et inférieur à 60 g/km
	18 300 € si taux de CO <sub>2</sub> égal ou supérieur à 60 g/km et inférieur ou égal à 155 g/km
	9 900 € si taux de CO <sub>2</sub> supérieur à 155 g/km
	À compter du 1 <sup>er</sup> /01/2006
	18 300 € si taux de CO <sub>2</sub> inférieure ou égal à 200 g/km
	9 900 € si taux de CO <sub>2</sub> supérieur à 200 g/km
	Avant le 1 <sup>er</sup> /01/2006
	18 300 € (18 294 € pour la seule année 2001)
Entre le 1 <sup>er</sup> /11/1996 et le 1 <sup>er</sup> /06/2004	120 000 F converti à 18 300 € à compter du 1 <sup>er</sup> /01/2002 (18 294 € pour la seule année 2001)
Entre le 1 <sup>er</sup> /11/1993 et le 1 <sup>er</sup> /11/1996	100 000 F
Entre le 1 <sup>er</sup> /01/1988 et le 1 <sup>er</sup> /11/1993	65 000 F
Entre le 1 <sup>er</sup> /07/1985 et le 1 <sup>er</sup> /01/1988	50 000 F
Avant 1 <sup>er</sup> /07/1985	35 000 F
<p><sup>(1)</sup> à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020, le seuil de 18 300 € TTC s'appliquera aux véhicules qui émettent au moins 60 g/km de CO<sub>2</sub> mais au plus, 135 g/km de CO<sub>2</sub> (et non au plus, 140 g/km de CO<sub>2</sub>) et celui de 9 900 € TTC aux véhicules qui émettent plus de 135 g/km de CO<sub>2</sub> (et non au plus, 140 g/km de CO<sub>2</sub>).</p> <p><sup>(2)</sup> à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021, le seuil de 18 300 € TTC s'appliquera aux véhicules qui émettent au moins 60 g/km de CO<sub>2</sub> mais au plus, 130 g/km de CO<sub>2</sub> (et non au plus, 135 g/km de CO<sub>2</sub>) et celui de 9 900 € TTC aux véhicules qui émettent plus de 130 g/km de CO<sub>2</sub> (et non au plus, 130 g/km de CO<sub>2</sub>).</p> <p>Les autres seuils sont inchangés (BOI-BIC-AMT-20-40-50, § 10, 1<sup>er</sup> mars 2017).</p>	

## D. – CALCUL DE L'AMORTISSEMENT

**400** Les exemples suivants illustrent les modalités de détermination du coefficient d'utilisation professionnelle ainsi que les diverses réintégrations à effectuer au titre de l'usage privé et du plafonnement de l'amortissement.

**Exemple** M. Lejeune est propriétaire d'un véhicule de tourisme (5 CV) acquis neuf le 1<sup>er</sup> janvier 2018 d'une valeur de 25 000 € (plafond de 18 300 € applicable). Il l'inscrit à son patrimoine professionnel et l'amortit sur 5 ans. Il a supporté 4 100 € de frais réels :

- carburant : 3 000 €
- assurance : 600 €
- entretien : 500 €
- Total : 4 100 €

Au cours de l'année 2018, il a parcouru 36 500 kilomètres répartis de la manière suivante :

- km professionnels : 32 600 km
- km privés : 3 900 km

Ce professionnel devra reporter les données suivantes sur sa déclaration :

1 – Frais de voiture : 4 100 € (ligne 23)

2 – Amortissement sur une durée de 5 ans : 25 000 € x 20 % = 5 000 € (ligne CH)

3 – Réintégrations à pratiquer : 2 169 € à savoir :

- amortissement excédentaire : (25 000 € - 18 300 €) x 20 % = 1 340 €
- quote-part privée sur amortissement déductible : (5 000 - 1 340) x 3 900/36 500 = 391 €
- quote-part privée sur frais : 4 100 € x (3 900 km / 36 500 km) = 438 €
- Total des réintégrations : 1 340 € + 391 € + 438 € = 2 169 €

M. Lejeune peut déduire au total 4 100 € + 5 000 € - 2 169 € = 6 931 €

**Exemple** M. Bernard achète le 1<sup>er</sup> novembre 2018 une voiture particulière (plafond de 18 300 € applicable) d'une valeur de 20 000 € à usage exclusivement professionnel.

Il fait installer une alarme d'une valeur de 700 €. L'amortissement est pratiqué sur 5 ans. Le registre des immobilisations se présente ainsi :

1.11.2018 : Véhicule 20 000 €

1.11.2018 : Alarme 700 €

La dotation aux amortissements est la suivante : (20 000 € + 700 €) x 20 % x 60/360 <sup>(1)</sup> = 690 €.

<sup>(1)</sup> 1 mois = 30 jours et 1 année = 360 jours pour le calcul.

La réintégration pour amortissement excédentaire est de : = [(20 000 € + 700 €) - 18 300 €] x 20 % x 60/360 = 80 €

L'amortissement fiscalement déductible est de 690 € - 80 € = 610 €.

## E. – CALCUL DES LOYERS DÉDUCTIBLES

### ■ Sources

BOI-BIC-AMT-20-40-50, § 220 et s., 12 sept. 2012

**401** Les loyers des véhicules de tourisme qui font l'objet d'un contrat de crédit-bail, de LOA ou de location supérieure à 3 mois, ou inférieure ou égale à trois mois mais renouvelables, sont soumis à un plafonnement de déduction. Les limites de déduction sont identiques à celles applicables en matière d'amortissement (V. 395). En pratique, le contrat de location doit mentionner la part du loyer non déductible.

**IMPORTANT** Concernant les véhicules faisant l'objet d'un contrat de crédit-bail pour lequel il est apparu que le bailleur majorait sensiblement le montant des premiers loyers qui couvrent la période de location avant la date de la levée de l'option d'achat, l'Administration a rappelé que la période couverte par un contrat de crédit-bail portant sur un véhicule de tourisme doit converger avec la durée d'utilisation normale du bien loué. Si tel n'est pas le cas, l'Administration peut :

- qualifier l'opération d'abus de droit, s'il apparaît, compte tenu du montant et de la durée de la location, que le contrat de location déguise en fait une vente à tempérament (BOI-BIC-AMT-20-40-50, § 220, 1<sup>er</sup> mars 2017 ; CAA Nancy n° 89NC00186, 5 déc. 1989) et rejeter la déduction des loyers et des amortissements correspondants ;
- ou dans l'hypothèse où l'existence d'un abus de droit ne serait pas démontrée, estimer que la majoration des premiers loyers se rapportait en réalité aux années ultérieures couvertes par le contrat de location et que sa charge devait être reportée linéairement sur la durée de 5 ans initialement prévue au contrat (CAA Douai, 3 juill. 2007, n° 06DA01706). Tel n'est toutefois pas le cas lorsqu'il est constaté une dépréciation significative dès la mise en circulation du véhicule (CE n° 315625, 16 févr. 2011, à propos de véhicules industriels).

**402** Les sommes versées à titre de dépôt ou de cautionnement ne constituent pas des charges et ne peuvent être déduites que si ces sommes sont conservées par le bailleur à l'expiration du contrat (CGI, art. 93, 1, 3<sup>e</sup> ; CGI, art. 39, 4, b ; BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 210, 30 août 2016). De même, les loyers majorés qui sont versés à titre de cautionnement ne sont pas déductibles l'année de leur versement (la déduction anticipée de ce loyer procurerait aux utilisateurs un avantage fiscal supérieur à celui qu'une entreprise retire normalement de l'acquisition directe d'un bien de même nature).

**IMPORTANT** Pour les véhicules pris en location simple, en location avec option d'achat ou en crédit-bail, dont le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est supérieur à 200 g/km en 2016, 155 g/km pour les véhicules loués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017, 150 g/km pour les véhicules loués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018 ou 140 g/km pour les véhicules loués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 (V. 395), la fraction des loyers admise en déduction est déterminée en fonction du plafond spécifique de 9 900 €. Pour l'application de cette limitation de 9 900 €, la date d'acquisition du véhicule à prendre en compte est la date de l'achat par l'entreprise de location, et non la date de prise en location par le professionnel. Ce dernier doit donc tenir compte, comme pour le dispositif de limitation de l'amortissement déductible, de la date de première mise en circulation du véhicule et de la date de son acquisition par le bailleur (BOI-BIC-AMT-20-40-50, § 280 et s., 1<sup>er</sup> mars 2017). La méthode est la même pour les véhicules loués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017 et dont les taux d'émission de CO<sub>2</sub> sont de moins de 20 g/km ou compris entre 20 g/km et 59 g/km (seuils respectifs de 30 000 € et 20 300 €) (V. 396).

**Exemple** M. Lebon s'installe le 1<sup>er</sup> février 2018 et prend en crédit-bail un véhicule. Il a eu au cours de cette année à supporter les frais de voiture suivants : essence 2 500 € ; entretien 900 € ; loyers 4 000 € (voiture émettant moins de 150 g/km de CO<sub>2</sub> d'une valeur de 20 000 € prise en location à partir du 1<sup>er</sup> février ; amortissement sur 4 ans par le bailleur) ; caution 1 600 €. Le montant total des frais s'établit à 9 000 €.

Il a parcouru en 2018, 20 300 km répartis de la manière suivante :

- à titre professionnel : 15 500 km ;
- à titre privé : 4 800 km.

La société de crédit-bail indique la quote-part d'amortissement à réintégrer, incluse dans les loyers. Calcul :  $(20\,000\ € - 18\,300\ €) / 4 = 425\ €$  que l'on doit ajuster à la durée d'utilisation (du 1<sup>er</sup> février au 31 décembre) :  $425\ € \times 330/360 = 389,58\ €$  arrondi à 390 €

Le professionnel devra reporter les données suivantes sur sa déclaration :

**1. Frais de véhicules :**

$2\,500\ € + 900\ € + 4\,000\ € = 7\,400\ €$

(la caution de 1 600 € n'est pas déductible)

**2. Réintégrations à pratiquer :**

- part du loyer correspondant à l'amortissement excédentaire non déductible, soit : 390 € ;

- quote-part privée sur frais :  $(7\,400\ € - 390\ €) \times 4\,800\ km / 20\,300\ km = 1\,657,54\ €$  ;

- total à réintégrer :  $390\ € + 1\,657,54\ € = 2\,047,54\ €$  arrondi à 2 048 €.

Le professionnel peut déduire finalement :  $7\,400\ € - 2\,048\ € = 5\,352\ €$ .

**IMPORTANT** La cour administrative d'appel de Nancy s'est opposée à des montages visant à conclure des contrats de crédit-bail au Luxembourg pour échapper au plafonnement de la déduction des loyers. Les juges d'appel ont précisé que, même dans le cas où le bailleur étranger, soumis de ce fait à une législation distincte, ne subit aucune restriction sur les amortissements qu'il déduit, l'administration française demeure fondée à fixer la proportion de ces amortissements non déductibles, sur le fondement de l'article 39, 4, a) du CGI, pour en faire application aux loyers payés par le preneur (CAA Nancy, n° 06NC01117, 31 janv. 2008).

Les accumulateurs nécessaires au fonctionnement des véhicules électriques ou les équipements spécifiques permettant l'utilisation du G.P.L. ou du G.N.V. loués ne sont pas pris en compte pour le plafonnement des loyers déductibles lorsqu'ils font l'objet d'une facturation séparée ou d'une mention distincte qui permet de les identifier lors de la location du véhicule auxquels ils s'incorporent.

## VIII. Plus et moins-values professionnelles sur véhicules

### A. – PRINCIPES

**403** Les modalités d'imposition ou d'exonération des plus-values (date de réalisation, définition des notions de court terme et de long terme, modalités d'étalement), sont examinées au chapitre « plus-values et moins-values professionnelles » (V. 432).

Seules sont examinées, ici, les particularités du calcul des plus-values et moins-values professionnelles afférentes aux véhicules dont le professionnel est propriétaire ou qui font l'objet de contrats de location ou de crédit-bail.

### B. – PROFESSIONNEL PROPRIÉTAIRE DU VÉHICULE

#### ■ Sources

BOI-BIC-AMT-20-40-50 § 140, 1<sup>er</sup> mars 2017

**404** La valeur nette comptable d'une immobilisation est égale à son prix d'acquisition, diminué des amortissements pratiqués, ou qui auraient dû l'être, depuis sa date de mise en service.

L'application de ce principe aux véhicules a conduit l'Administration à préciser qu'il convenait de retenir, non pas les amortissements fiscalement déductibles, mais ceux qui auraient pu être déduits en l'absence de plafonnement. C'est donc la raison pour laquelle l'amortissement d'un véhicule se calcule sur la valeur du

véhicule et non sur le plafond fiscal. Les professionnels qui ont inscrit le véhicule au patrimoine professionnel (même s'il s'agit d'une inscription pour mémoire en cas d'utilisation du barème BNC) doivent déterminer la valeur nette comptable (VNC) du véhicule au moment de sa sortie du patrimoine professionnel.

**Exemple** Un professionnel a acquis un véhicule neuf, 22 000 € le 1<sup>er</sup> janvier 2016 qu'il amortit sur 5 ans.

Il le revend 10 000 € le 31 décembre 2018.

Les coefficients d'utilisation professionnelle sont respectivement de 40 %, 60 %, 50 % pour les années 2016, 2017 et 2018.

Amortissement comptable du véhicule du 1<sup>er</sup> janvier 2016 au 31 décembre 2018 : 22 000 € x 20 % x 3 = 13 200 € ;

Valeur nette comptable (VNC) : 22 000 - 13 200 = 8 800 € ;

Plus-value à court terme : 10 000 € (prix de cession) - 8 800 (VNC) = 1 200 €.

Cette plus-value doit être pondérée par le coefficient d'utilisation professionnelle moyen au cours des années d'utilisation soit : (40 x 12 mois) + (60 x 12 mois) + (50 x 12 mois) / 36 mois = 50 %

La plus-value professionnelle imposable est donc égale à : 1 200 € x 50 % = 600 €.

## C. – VÉHICULES PRIS EN CRÉDIT-BAIL OU EN LOCATION

**405** On rappelle que lorsque les loyers d'un contrat de crédit-bail ont été portés en déduction, le véhicule est affecté au patrimoine professionnel.

### 1° Cession d'un contrat de crédit-bail avant son terme

**406** Lorsque le souscripteur initial cède son contrat moins de deux ans après sa conclusion, l'intégralité du prix de cession est considérée comme une plus-value à court terme.

Lorsque la cession du contrat intervient plus de deux ans après sa conclusion, le prix de cession du contrat est considéré comme une plus-value :

- à court terme à hauteur des amortissements que le professionnel aurait pu pratiquer, selon le mode linéaire, s'il avait été propriétaire du bien ;

Ces amortissements théoriques, sont calculés sur le prix d'acquisition du véhicule par la société de crédit-bail diminué du montant de la levée d'option d'achat prévue en fin de contrat.

- à long terme pour l'excédent.

**Exemple** Contrat de crédit-bail de cinq ans portant sur une voiture.

Prix d'achat TTC de la voiture par la société de crédit-bail : 15 000 €.

Montant de l'option d'achat au terme du contrat : 3 500 €.

Cession du contrat au terme de trois ans : 7 000 €.

La plus-value, égale au montant du prix de cession du contrat, soit 7 000 €, est imposée :

- à court terme à hauteur des amortissements théoriques reconstitués sur le prix d'acquisition du véhicule diminué du montant de l'option d'achat, soit : 15 000 € - 3 500 € = 11 500 € ;

- 11 500 € x 20 % = 2 300 € ;

- Soit pour trois ans : 2 300 € x 3 = 6 900 € ;

- à long terme pour l'excédent, soit : 7 000 € - 6 900 € = 100 €.

### 2° Cession d'un véhicule après la levée de l'option d'achat

**407** Au moment de la levée d'option d'achat, le véhicule est inscrit au patrimoine professionnel pour le montant de l'option d'achat.

En cas de cession ultérieure, la plus-value sera déterminée par différence entre le prix de cession du bien et sa valeur nette comptable.

La plus-value ainsi réalisée sera réputée à court terme à hauteur, non seulement des amortissements déduits, mais également à hauteur de ceux que le professionnel aurait pu effectuer s'il avait été propriétaire du bien pendant la durée du contrat de crédit-bail.

**Exemple** Le prix d'achat TTC d'une voiture stipulé dans un contrat conclu le 1<sup>er</sup> janvier N est de 15 000 € :

- durée du contrat : 4 ans ;

- levée d'option le 1<sup>er</sup> janvier N + 3 : 3 000 € ;

- voiture inscrite au patrimoine professionnel 3 000 € le 1<sup>er</sup> janvier N + 3, amortie sur deux ans ;

- cession le 31 décembre N + 4 : 4 000 €.

Calcul de la plus-value :

- amortissements pratiqués sur le prix de l'option d'achat (N + 3 et N + 4) : (3 000 € x 50 %) x 2 = 3 000 € ;

- valeur nette comptable : 3 000 (prix option d'achat) - 3 000 (amortissement) = 0 € ;

- plus-value : 4 000 € (prix de cession).

Reconstitution des amortissements théoriques pour déterminer le régime d'imposition de la plus-value (court terme ou long terme) :

- base d'amortissement : 15 000 € - 3 000 € = 12 000 € ;

- amortissements théoriques du 1<sup>er</sup> janvier N au 1<sup>er</sup> janvier N + 3 : 12 000 € x 25 % x 3 = 9 000 € ;

- amortissements pratiqués : 3 000 €.

La plus-value de 4 000 € est inférieure aux amortissements théoriques majorés des amortissements réellement pratiqués (9 000 € + 3 000 € = 12 000 €), elle est donc imposable à court terme.



## IX. Exploitants d'auto-école

### 📖 Sources

BOI-BNC-BASE-10-20, § 100, 5 avr. 2017

**408** Selon l'Administration, les véhicules-écoles, spécialement agencés pour l'apprentissage de la conduite, sont des biens professionnels par nature même s'ils ne sont pas exclusivement utilisés dans le cadre de l'exercice de la profession.

Les véhicules qui ne sont pas spécialement agencés pour l'apprentissage de la conduite suivent les règles d'affectation de droit commun. Ils peuvent donc être, selon les besoins de l'exploitant, affectés ou non à son patrimoine professionnel.

Les véhicules exclusivement affectés à l'enseignement de la conduite ne sont pas imposables à la taxe sur les véhicules de sociétés (V. 2093).

**IMPORTANT** Les voitures particulières utilisées par les exploitants d'auto-écoles et nécessaires à l'exercice de leur activité, qu'elles soient ou non spécialement agencées pour l'apprentissage de la conduite, ne sont pas visées par les mesures de plafonnement de l'amortissement exposées ci-dessus (V. 395). Ces véhicules peuvent donc être amortis sans limitation de montant. En revanche, pour mémoire, on rappelle que lorsque ces véhicules ne sont pas spécialement agencés pour l'apprentissage de la conduite (voiture suiveuse de motos par exemple), la TVA supportée lors de l'acquisition n'est pas récupérable dès lors qu'ils ne sont pas affectés exclusivement à l'enseignement de la conduite. La base de l'amortissement du véhicule est dans cette hypothèse constituée par le prix TTC payé par le professionnel. Dans le cas contraire (véhicule à double commandes par exemple ou affectés exclusivement à l'enseignement), la base de l'amortissement est constituée par le prix HT de la voiture dès lors que la TVA supportée a pu être déduite par le professionnel.

### A. – DÉTENTION DE VÉHICULES EN PROPRIÉTÉ

**409** Lorsque le véhicule est la propriété de l'exploitant d'auto-école :

- il n'est pas soumis au plafonnement de l'amortissement (V. 395) ;
- il doit être inscrit au registre des immobilisations.

L'exploitant conserve la faculté de déduire les frais réels de véhicules ou d'opter pour l'évaluation forfaitaire selon le barème BNC sous réserve qu'il renonce à récupérer la TVA.

### B. – LOCATION DE VÉHICULES

**410** Lorsque le véhicule est pris en crédit-bail ou en location longue durée, les loyers doivent être comptabilisés comme les autres frais réels et ne sont pas soumis au plafonnement de l'amortissement (V. 395).

L'Administration considère que dans cette situation, les exploitants d'auto-écoles ne peuvent pas renoncer à la déduction des loyers puisque les véhicules écoles spécialement agencés sont affectés par nature au patrimoine professionnel.

**411** En conséquence l'option pour la déduction forfaitaire de l'ensemble des frais de voiture selon le barème BNC (V. 363) n'est pas possible. Seule l'option pour le barème BIC peut être retenue pour la déduction des frais de carburant (V. 366) mais avec comme conséquence de ne plus pouvoir récupérer la TVA sur le gazole.

**IMPORTANT** Lorsque l'exploitant est propriétaire de certains de ses véhicules et a pris les autres en location, il peut opter pour le barème forfaitaire BNC des frais de véhicule pour les véhicules détenus en propriété (sous réserve de renoncer à récupérer la TVA sur l'acquisition) s'il opte pour la déduction forfaitaire des frais de carburant BIC au titre des véhicules loués.

## X. Frais de véhicules et exercice en société

### A. – OBLIGATION DE SOUMETTRE TOUS LES VÉHICULES AU MÊME MODE D'ÉVALUATION

### 📖 Sources

BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 590 à 610, 30 août 2016 ; RES n° 2005/29 (FP), 6 sept. 2005

**412** En cas d'exercice en société, le mode d'évaluation retenu (réel ou forfaitaire) doit être identique tant à l'égard des véhicules de la société que de ceux détenus et utilisés professionnellement par les associés et pour l'ensemble des dépenses afférentes à ces véhicules.

**IMPORTANT** Toutefois, ce principe ne s'applique pas selon nous aux professionnels qui exercent leur activité au sein d'une SCM. Un associé ne peut pas être tenu par le choix de la SCM et inversement.

Le mode d'évaluation retenu s'applique obligatoirement aux frais supportés :

- directement par la société avec les véhicules lui appartenant ;
- par les associés avec leur propre véhicule pour le compte de la société ;
- personnellement par chacun des associés pour les trajets domicile/lieu de travail ou au titre d'une activité individuelle exercée en dehors de celle de la société.

L'option pour le barème forfaitaire entraîne donc l'application de ce barème aux frais engagés par la société avec ses véhicules, aux frais engagés par les associés avec leurs véhicules pour le compte de la société et aux frais professionnels de véhicule engagés par chaque associé pour l'exercice de sa profession.

## B. – IMPUTATION DES FRAIS DE VÉHICULES PAR L'ASSOCIÉ D'UNE SOCIÉTÉ

**413** Lorsqu'un professionnel associé d'une société de personnes utilise son véhicule personnel pour effectuer tant ses déplacements professionnels auprès de la clientèle, que ses déplacements domicile-lieu de travail, il convient d'appliquer les règles suivantes :

- les frais directement liés à l'exercice de l'activité de la société, tels que ceux afférents à l'utilisation d'un véhicule pour la visite de la clientèle, sont considérés comme incombant normalement à la société : par suite, ces frais sont déductibles du seul résultat social ;
- les frais professionnels engagés par le professionnel associé pour l'exercice de sa profession, comme les frais de transport domicile-lieu de travail, sont déductibles de la quote-part de bénéfice revenant à l'associé concerné.

### 1° Remboursement par la société des frais de location supporté directement par un associé ou membre du personnel

**414** Comme nous l'avons précisé ci-dessus (V. 401) est interdite la déduction de la part du loyer supportée par le locataire, correspondant à l'amortissement du véhicule pratiqué par le bailleur pour la fraction de l'amortissement qui excède les plafonds visés au n° 394 et suivants.

Lorsque le locataire est l'associé ou un membre du personnel, la société peut décider de verser à ce dernier une indemnité visant à rembourser ses frais de locations. Dans cette hypothèse il convient de faire application de la limitation de la déductibilité des loyers dans les mêmes conditions que la limitation de la déductibilité de l'amortissement, c'est-à-dire lorsque la société supporte ces charges directement, ou indirectement sous forme d'allocation forfaitaire ou de remboursement de frais.

Ainsi, lorsqu'une société verse à un professionnel associé ou à un membre de son personnel locataire d'une voiture particulière, une indemnité destinée à couvrir les frais de location de ladite voiture, **la partie de cette indemnité représentative de l'amortissement correspondant à la partie du prix d'acquisition qui excède les plafonds autorisés n'est pas déductible.**

Toutefois, l'Administration a précisé que l'application de cette limitation devait être réservée au cas où l'entreprise assure l'entretien régulier de la voiture ou en acquitte les frais fixes (frais de garage et prime d'assurance) ou encore verse des remboursements de frais exceptionnels importants.

### 2° Mode de calcul des frais forfaitaires en cas d'exercice en société

**415** Le barème forfaitaire BNC couvre à la fois des frais fixes (dépréciation et primes d'assurance) et des frais variables (essence, dépenses d'entretien et de réparation, dépenses de pneumatiques), sans que la part respective de chacun des éléments compris dans ce barème ne soit précisée. Ainsi, en vue d'établir un calcul correct des frais de véhicules déductibles, le professionnel doit :

- appliquer le barème à la totalité de la distance parcourue avec le véhicule personnel de l'associé ;
- puis répartir ces frais au prorata de la distance parcourue :
  - d'une part, pour effectuer les déplacements auprès de la clientèle,
  - et d'autre part, pour effectuer les déplacements domicile-lieu de travail propres à chaque associé.

**Exemple** Un professionnel exerçant dans une SCP parcourt pour l'exercice de sa profession un total de 6 000 km avec un véhicule de 6 CV dont 4 500 km pour les déplacements en clientèle et 1 500 km pour les déplacements domicile-lieu de travail :

- application du barème (barème 2017 - barème 2018 non encore publié) à la totalité de la distance = 1 244 + (6 000 × 0,32) = 3 164 € ;
- part des déplacements en clientèle : 3 164 € × (4 500 / 6 000) = 2 373 € déductibles au niveau du bénéfice de la société ;
- part des déplacements domicile-lieu de travail : 3 164 € × (1 500 / 6 000) = 791 € déductibles au niveau de la quote-part de bénéfice de l'associé.

## XI. Malus ou bonus d'acquisition d'un véhicule de tourisme

### A. – MALUS SUPPORTÉ EN CAS D'ACQUISITION D'UN VÉHICULE NEUF POLLUANT

#### ■ Sources

CGI, art. 1011 bis ; L. fin. pour 2018 n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 51 ; L. fin. pour 2017 n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 45 ; BOI-BNC-BASE-20-20, 3 févr. 2016, § 530 ; BOI-ENR-TIM-20-60-30, § 230 à 470, 28 avr. 2017

#### 1° Principe

**416** Les professionnels qui ont mis en circulation en 2018 un véhicule de tourisme neuf émettant au moins 120 g/km de CO<sub>2</sub> ou atteignant une puissance fiscale d'au moins 6 CV ont dû acquitter un malus dit « éco-pastille » lors de l'acquisition du véhicule.

Ce malus, dont le montant peut être compris entre 50 € et 10 500 €, s'applique aux voitures :

- immatriculées pour la première fois en France à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008 ;
- acquises en France ou à l'étranger à compter de cette même date.

■ A compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, le seuil de 120 g/km de CO<sub>2</sub> est abaissé à 117 g/km de CO<sub>2</sub>

**417** Il s'applique également :

- aux voitures d'occasion importées en France pour la première fois. Toutefois, un abattement d'un dixième par année entamée depuis la première immatriculation à l'étranger est appliqué sur le montant du malus tel qu'il se serait appliqué sur une voiture neuve acquise en France ;
- aux véhicules classés dans la catégorie N1 dont la finalité est le transport de personnes (et de leurs bagages ou biens) lorsqu'ils ont été acquis à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2010 (V. **342**).

**418** Des cas d'exonérations sont prévus, notamment pour :

- les véhicules adaptés aux personnes handicapées ou dont l'acquéreur est titulaire d'une carte d'invalidité ;
- par voie de remboursement, les voitures d'au moins cinq places assises acquises par une famille ayant au moins trois enfants à charge. Toutefois, l'Administration a précisé que dans la mesure où une entreprise individuelle ne peut être allocataire ou attributaire des allocations familiales, elle ne peut pas remplir les conditions posées pour l'attribution du bénéfice du remboursement du malus en faveur des familles nombreuses (BOI-ENR-TIM-20-60-30, § 412, 16 juill. 2018).

#### 2° Régime fiscal

**419** Le malus est déductible du résultat du professionnel dès lors :

- qu'il a été acquitté au cours de l'année ;
- et qu'il se rapporte à un véhicule inscrit au registre des immobilisations (BOI-BNC-BASE-20-20, § 530, 3 févr. 2016).

En cas d'usage mixte de ce véhicule, il y a bien entendu lieu de ventiler ce malus pour ne déduire que la part se rattachant à l'exercice de la profession.

**420** Le montant déductible de ce malus doit être porté sur la déclaration n° 2035-A à la ligne « autres impôts ».

En pratique le malus n'est donc pas déductible par les professionnels :

- qui ont choisi de ne pas inscrire leur véhicule sur le registre des immobilisations et des amortissements ;
- qui relèvent du régime déclaratif spécial.

■ Pour les véhicules de tourisme d'une puissance fiscale égale ou supérieure à 36 chevaux-vapeur acquis neufs ou d'occasions à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, un « super malus » est désormais perçu au montant de 500 € par cheval-fiscal à partir du trente-sixième, sans que le montant total puisse excéder 8 000 €. (CGI, art. 1010 ter ; BOI-ENR-TIM-20-60-30, § 490, 16 juill. 2018). Bien qu'à notre connaissance, l'Administration n'a pas précisé les modalités du traitement fiscal de ce super malus, il convient selon nous d'appliquer les solutions exposées au n° 419 en portant une mention spéciale sur sa déclaration.

## B. – BONUS ACCORDÉ POUR L'ACQUISITION D'UN VÉHICULE PEU POLLUANT

### ■ Sources

D. n° 2007-1873, 26 déc. 2007 ; D. n° 2009-1581, 18 déc. 2009 ; D. n° 2011-2055, 29 déc. 2011 ; D. n° 2012-925, 30 juill. 2012 ; D. 2012-1545, 28 déc. 2012 ; D. n° 2013-971, 30 oct. 2013 ; D. n° 2015-1928, 31 déc. 2015 ; D. n° 2016-1980, 30 déc. 2016 ; D. n° 2017-1851, 29 déc. 2017 ; Décret n° 2018-1318, 28 déc. 2018 ; BOI-BNC-BASE-20-20, § 530, 3 févr. 2016

### 1° Principe

**421** Le **bonus écologique**, à l'inverse du malus écologique, a pour objet d'inciter financièrement les acheteurs de véhicules neufs (ou les locations longues durées, d'au moins deux ans) à privilégier certains **véhicules de tourisme** ayant fait l'objet d'une réception communautaire en fonction de la faiblesse de leur taux d'émission de CO<sub>2</sub> calculé en g/km.

#### **422** Ainsi, en 2018 :

- pour les véhicules électriques (taux d'émission de CO<sub>2</sub> du véhicule est au plus égal à 20 g/km) le montant du bonus était égal à 27 % du coût d'acquisition (TTC) du véhicule **dans la limite de 6 000 €**.
- pour les véhicules dont le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est au moins égal à 21 g/km et au plus égal à 60 g/km le montant du bonus était fixé à 1 000 €.
- **un bonus pouvant aller jusqu'à 900 €** était accordé en cas d'acquisitions de véhicules à 2 ou 3 roues ainsi qu'aux quadricycles électriques, d'une puissance moteur supérieure ou égale à 3 kW dès lors que ces véhicules n'utilisent de batterie au plomb.

Afin de ne pas pénaliser les acquéreurs qui n'avaient pas eu connaissance de ces changements à la date de leur achat, il avait été prévu que les véhicules commandés avant le 1<sup>er</sup> janvier 2017 et facturés avant le 1<sup>er</sup> avril 2017, pouvaient bénéficier du barème qui était en vigueur en 2016, dans le cas où celui-ci était plus avantageux.

Par ailleurs, une prime à la reconversion a été accordée en cas de :

- **mise au rebut d'un véhicule essence ou diesel** (et non plus seulement diesel) qui :
  - appartient à la catégorie des voitures particulières ou des camionnettes et à fait l'objet d'une **1<sup>ère</sup> immatriculation avant 2001 pour un véhicule diesel, ou, avant 1997 pour un véhicule essence** ;
  - a été **acquis depuis moins d'un an**, est immatriculé en France dans une série normale ou avec un numéro d'immatriculation définitif, n'est **ni gagé ni considéré comme un véhicule endommagé** ;
  - faisait l'objet d'un **contrat d'assurance en cours** à la date de sa remise pour destruction ou à la date de facturation du véhicule neuf acquis ou loué ;
- **et d'acquisition ou de location** (avec option d'achat ou pour une durée d'au moins 2 ans), d'un véhicule présentant l'une des caractéristiques techniques suivantes :
  - émettre **20 g/km de CO<sub>2</sub> au plus** pour les voitures et les camionnettes neuves ;
  - **ne pas utiliser de batterie au plomb** et avoir une puissance maximale nette du moteur **d'au moins 3 kW** pour les 2, 3 roues ou quadricycle neufs ;
  - émettre **130 g/km de CO<sub>2</sub> au plus** pour ou une voiture ou une camionnette d'occasion classée « électrique » « 1 » ou « 2 ».
    - Le véhicule ne doit pas être cédé :
      - dans les 6 mois suivant son acquisition, ni avant d'avoir parcouru au moins 6 000 kilomètres, s'il s'agit d'une voiture particulière ou d'une camionnette ;
      - dans l'année suivant sa 1<sup>ère</sup> immatriculation, ni avant d'avoir parcouru au moins 2 000 kilomètres s'il s'agit d'un 2 roues, d'un 3 roues ou d'un quadricycle.

Le **montant de la prime de reconversion** a été fixé à :

- **2 500 €** pour les **voitures ou camionnettes électriques neuves** (soit une aide totale maximale avec le bonus écologique de 8 500 €) ;
- **100 €** pour les **2 ou 3 roues ou quadricycles neufs** (soit une aide totale maximale avec le bonus écologique de 350 €) ;
- **1 000 €** maximum dans la limite du coût TTC d'acquisition du **véhicule pour une voiture ou camionnette électrique d'occasion** (aucun bonus écologique possible).

Le véhicule mis au rebut doit être remis pour destruction, dans les 6 mois suivant la facturation du véhicule neuf acquis ou loué, à un centre « véhicules hors d'usage » (VHU) agréé ou à une installation agréée de dépollution et de démontage de véhicules hors d'usage. Quel que soit le nombre de véhicules remis pour destruction, l'acquisition ou la prise en location d'un véhicule ne peut donner lieu au versement que d'une seule prime à la conversion.

En 2019, le bonus écologique est désormais le suivant :

➤ pour les voitures ou camionnettes électriques (taux d'émission de CO<sub>2</sub> du véhicule est au plus égal à 20 g/km) : le montant du bonus est égal à 27 % du coût d'acquisition (TTC) du véhicule dans la limite de 6 000 € ;

Pour bénéficier de l'aide, le véhicule doit être acheté neuf (ou loué neuf avec option d'achat ou pour une durée d'au moins 2 ans) et être immatriculé en France dans une série définitive. Il ne doit pas être vendu dans les 6 mois suivant son achat et avant d'avoir parcouru au moins 6 000 km.

➤ pour les véhicules à 2 ou 3 roues ainsi qu'aux quadricycles électriques, d'une puissance moteur supérieure ou égale à 2 kW (et non plus 3 kW) dès lors que ces véhicules n'utilisent pas de batterie au plomb : Le montant du bonus est, comme en 2018, de 250 € par kW plafonné au plus faible des 2 montants suivants :

- 27 % du coût d'acquisition TTC du véhicule augmenté du coût de la batterie si elle est louée ;  
- 900 € ;

Pour bénéficier de l'aide, le véhicule doit utiliser l'électricité (EL) comme source d'énergie, ne pas utiliser de batterie au plomb, être acheté ou loué neuf (avec option d'achat ou pour une durée d'au moins 2 ans), être immatriculé en France dans une série définitive et ne pas être vendu dans l'année suivant sa 1<sup>ère</sup> immatriculation et avant d'avoir parcouru au moins 2 000 kilomètres.

➤ pour les vélos électriques neufs, fonctionnant avec une batterie sans plomb et dont le moteur auxiliaire électrique est d'une puissance nominale continue maximale de 0,25 kilowatt : cette aide complète nécessairement les aides accordées par une collectivité locale et le cumul de ces aides ne peut excéder un montant de 200 €.

Pour bénéficier de l'aide, le foyer fiscal de l'acquéreur ne doit pas être imposable au titre des revenus 2017 et avoir bénéficié d'une aide versée par une collectivité locale. Le vélo doit être acquis neuf, utiliser une batterie sans plomb et avoir un moteur auxiliaire électrique d'une puissance nominale continue maximale de 0,25 kilowatt (l'alimentation du moteur doit être réduite puis interrompue lorsque le véhicule atteint une vitesse de 25 km/h, ou plus tôt si on arrête de pédaler).

Une « prime à la conversion » peut, comme en 2018, être accordée si lors de l'achat ou de la location d'un véhicule peu polluant (voiture particulière ou une camionnette, ou un 2 ou 3 roues ou un quadricycle électrique), un ancien véhicule diesel ou essence est remis pour destruction, dans les 3 mois précédant ou les 6 mois suivant la facturation du véhicule neuf à un centre « véhicules hors d'usage » (VHU) agréé ou à une installation agréée de dépollution et de démontage de véhicules hors d'usage.

le véhicule acquis ou loué doit être :

- soit un véhicule électrique soit un véhicule dont le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est inférieur ou égal à 122 g/km (voiture ou camionnette neuf ou d'occasion mais dans ce dernier cas non endommagé) ;  
- soit un 2 roues, 3 roues et quadricycle électriques, sans batterie au plomb.

Le véhicule mis au rebut doit notamment être une voiture particulière ou une camionnette immatriculée avant le 1<sup>er</sup> janvier 2001 si le véhicule utilise le gazole comme carburant principal ou avant le 1<sup>er</sup> janvier 1997 si le véhicule n'utilise pas le gazole comme carburant principal, appartenir au bénéficiaire de la prime depuis au moins 1 an, être immatriculé en France dans une série normale ou avec un numéro d'immatriculation définitif, ne pas être gagé ou considéré comme un véhicule endommagé et assuré à la date de sa remise pour destruction ou à la date de facturation du véhicule neuf.

Le montant de la prime, cumulable le cas échéant avec le bonus écologique, dépend de la nature du véhicule acquis ou loué (neuf ou d'occasion et taux d'émission de CO<sub>2</sub> pour les voitures et les camionnettes, etc...).

## 2° Régime fiscal du bonus

**423** Ce bonus constitue une recette imposable du professionnel dès son année de perception lorsqu'il se rapporte à un véhicule inscrit au registre des immobilisations.

**En pratique** Le bonus n'est pas imposable :

- pour les titulaires de BNC qui ont choisi de ne pas inscrire leur véhicule sur le registre des immobilisations et des amortissements ;
- pour les titulaires de BNC qui relèvent du régime déclaratif spécial dès lors qu'ils ne sont pas astreints à la tenue d'un tel registre.

Lorsqu'il est imposable, le bonus doit donc être mentionné sur la ligne 6 AF « gains divers » de l'annexe n° 2035 A, à hauteur du pourcentage d'utilisation professionnelle du véhicule.

**IMPORTANT** Le montant de ce bonus ne doit pas être pris en compte pour la détermination de la base amortissable du véhicule.

**424** Toutefois, le professionnel peut opter, pour l'imposition de ce gain, pour le mécanisme d'étalement prévu pour les subventions d'équipement (V. 1077).

Cette demande doit être adressée, sur papier libre au SIE dont dépend le professionnel, au moment du dépôt de la déclaration de résultats de l'année du versement du bonus.

Le bonus sera imposé par fractions, dans la même proportion que la dotation annuelle aux amortissements du véhicule auquel il se rapporte.

**Exemple** Un praticien a perçu un bonus de 2 000 € au titre de l'acquisition d'un véhicule propre, d'une valeur de 12 000 €, le 1<sup>er</sup> avril 2018. Le véhicule est amorti au taux de 20 %. Le pourcentage d'utilisation professionnelle du véhicule est de 80 %. L'étalement de l'imposition du bonus s'opérera de la manière suivante :

### Étalement de l'imposition du bonus

Année	Amortissement du véhicule	Fraction du bonus à porter en gains divers
2018	$[(12\ 000 \times 20\%) \times 9/12] \times 80\% = 1\ 440$	$(2\ 000 \times 1\ 440/12\ 000) = 240$
2019	$(12\ 000 \times 20\%) \times 80\% = 1\ 920$	$(2\ 000 \times 1\ 920/12\ 000) = 320$

Année	Amortissement du véhicule	Fraction du bonus à porter en gains divers
2020	$(12\ 000 \times 20\%) \times 80\% = 1\ 920$	$(2\ 000 \times 1\ 920/12\ 000) = 320$
2021	$(12\ 000 \times 20\%) \times 80\% = 1\ 920$	$(2\ 000 \times 1\ 920/12\ 000) = 320$
2022	$(12\ 000 \times 20\%) \times 80\% = 1\ 920$	$(2\ 000 \times 1\ 920/12\ 000) = 320$
2023	$[(12\ 000 \times 20\%) \times 3/12] \times 80\% = 480$	$(2\ 000 \times 480/12\ 000) = 80$

**425** Les titulaires de BNC qui ont perçu un bonus au titre d'un véhicule pris en crédit-bail peuvent également bénéficier du dispositif d'étalement. L'imposition du bonus est alors répartie par parts égales sur les résultats des années de la période couverte par le contrat de crédit-bail.

### 3° Régime fiscal de la prime à la conversion

**426** La mise au rebut d'un véhicule inscrit sur le registre des immobilisations et des amortissements constitue un fait générateur de plus-value ou moins-value professionnelle. Dans cette situation, la prime à la conversion est assimilée au prix de cession du véhicule.

La plus-value ou moins-value est calculée et déclarée dans les conditions de droit commun (V. 403).

## XII. Malus annuel en cas d'utilisation d'un véhicule de tourisme polluant

### A. – PROFESSIONNELS CONCERNÉS

#### ■ Sources

CGL, art. 1011 ter, I ; L. n° 2016-1321, 7 oct. 2016, art. 107 ; BOI-ENR-TIM-20-60-40, § 1 et s., 12 sept. 2012

**427** Les professionnels détenteurs de véhicules de tourisme **non soumis à la taxe sur les véhicules de sociétés** et dont le taux d'émission de dioxyde de carbone excède un certain seuil sont, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, soumis à une **taxe annuelle**. Sont visés ici les professionnels **propriétaires ou locataires** dans le cadre d'un contrat de location avec option d'achat ou d'un contrat souscrit pour une durée d'au moins deux ans, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

### B. – VÉHICULES CONCERNÉS

#### 1° Véhicule imposables

#### ■ Sources

BOI-ENR-TIM-20-60-40, § 10, 12 sept. 2012

**428** Cette taxe s'applique aux véhicules :

- **immatriculés pour la première fois en France à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009 et classés dans la catégorie des voitures particulières** ou, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011, dans la catégorie des « véhicules de tourisme » ;
- les plus polluants, à savoir ceux :
  - qui ont fait l'objet d'une réception communautaire et dont le taux d'émission de dioxyde de carbone, tel qu'indiqué sur le certificat d'immatriculation, excède 250 g/km en 2009, 245 g/km en 2010 et 2011 et 190 g/km à compter de 2012,
  - ou qui n'ont pas fait l'objet d'une réception communautaire et dont la puissance fiscale excède 16 CV.

## 2° Véhicules exonérés

### 📖 Sources

CGI, art. 1011 ter, I, 2° ; BOI-ENR-TIM-20-60-40, § 20, 12 sept. 2012

**429** Les cas d'exonération concernent :

► les véhicules immatriculés :

- dans le genre véhicules automoteurs spécialisés (VASP) ou véhicule de tourisme carrosserie « handicap » ;
  - par les personnes titulaires de la carte d'invalidité (CSS, art. L. 241-3) ou dont au moins un enfant mineur ou à charge, et du même foyer fiscal, est titulaire de cette carte ;
  - les véhicules soumis à la taxe sur les véhicules de société (V. **2093**) ;
- depuis le **1<sup>er</sup> janvier 2017**, les personnes titulaires de la **carte « mobilité inclusion »** (L. n° 2016-1321, 7 oct. 2016, art. 107) laquelle à vocation à remplacer progressivement les différentes cartes handicap (priorité, invalidité et stationnement).

## C. – TARIF ET PAIEMENT DE LA TAXE

### 📖 Sources

CGI, art. 1011 ter, II ; CGI, ann. III, art. 313-0 BR quater ; BOI-ENR-TIM-20-60-40, § 40 et s., 12 sept. 2012

**430** Le montant de la taxe est de **160 € par véhicule**.

À défaut d'interdiction expressément prévue, cette taxe est, selon nous, **déductible du bénéfice imposable l'année de son règlement sous réserve que le véhicule soit inscrit sur le registre des immobilisations et des amortissements**. En cas d'usage mixte, il y a lieu de ne déduire que la part de la taxe se rapportant à l'utilisation professionnelle.

**431** Le fait générateur de la taxe est la **détention d'un véhicule concerné au 1<sup>er</sup> janvier** et la taxe est due à partir de l'année qui suit la délivrance du certificat d'immatriculation du véhicule.

La taxe est calculée par les services des impôts compétents (DGFIP).

Les redevables ne sont soumis à **aucune obligation déclarative** et reçoivent directement un titre de perception au plus tard le 30 avril de l'année d'imposition.





# Patrimoine professionnel

## I. Définition du patrimoine professionnel

### A. – DÉFINITION GÉNÉRALE

#### ■ Sources

CGI, art. 93, 1° ; BOI-BNC-BASE-10-20, § 1 et s., 5 avr. 2017

**432** Le patrimoine professionnel est constitué :

- des **biens professionnels par nature** (nécessaires ou indispensables à l'activité professionnelle) ;
- des **biens utilisés pour l'exercice de la profession**, qui y sont affectés volontairement par le professionnel (choix de gestion).

Sont exclus du patrimoine professionnel les **biens non utilisés pour l'exercice de la profession**.

**IMPORTANT** Cette définition du patrimoine professionnel concerne :

- les **professionnels exerçant leur activité individuellement** (y compris les EIRL soumises à l'IR) quel que soit leur régime d'imposition (déclaration contrôlée ou régime déclaratif spécial) ;
- les **membres de sociétés de fait** pour les éléments utilisés dans le cadre de la profession qui leur appartiennent en propre et dont ils n'ont pas fait apport à la société ;
- les **sociétés de personnes soumises au régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI**.

Selon l'Administration, une société de personnes peut, dans certains cas, être considérée comme ayant un double secteur d'activité :

- un secteur libéral ;
- et un secteur commercial, gestion du patrimoine privé, etc.

Un bien acquis par une société de personnes exerçant une activité libérale mais non affecté à l'exercice de cette activité ne peut en aucun cas être inscrit sur le registre des immobilisations et des amortissements. Tel est le cas notamment des immeubles donnés en location ou des titres de placement acquis au moyen des recettes sociales qui relèvent d'un secteur distinct présentant un caractère purement patrimonial.

### B. – IMMOBILISATIONS PROFESSIONNELLES PAR NATURE

#### ■ Sources

CGI, art. 93, 5 et 93, 6 ; CGI, art. 93 quater, III ; CGI, art. 151 nonies ; BOI-BNC-BASE-10-20, § 80 et s., 5 avr. 2017

**433** Une immobilisation doit être considérée comme affectée par nature au patrimoine professionnel lorsqu'elle ne peut être utilisée que dans le cadre de cette activité et en aucun cas pour un autre usage.

**434** Constituent notamment des biens affectés par nature au patrimoine professionnel :

- le **droit de présentation de la clientèle** ;
- la **finance d'une charge** ou d'un **office** ;
- les **matériels et outillages spécifiques** (exemples : matériel médical, fauteuil de chirurgien-dentiste, matériel de radiologie, matériel de dessin pour un architecte) dont la valeur unitaire HT est supérieure à 500 € (V. **461**) ;
- les **installations et biens d'équipement servant spécifiquement à l'exercice de l'activité** ;

À titre d'exemple, on peut citer, les installations électriques particulières pour l'emploi d'appareils de grande puissance, standards téléphoniques.

- les **contrats de crédit-bail et les biens acquis à l'échéance** de ces contrats lorsque les loyers ont été déduits des revenus professionnels pendant la période de location ;
- les **parts de sociétés civiles de moyens** ;
- les **parts des sociétés d'exercice** telles que les sociétés civiles professionnelles ou les sociétés de fait lorsque le contribuable y exerce son activité professionnelle et que la société n'a pas opté pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés ;
- les **droits sociaux d'une société exploitant une clinique** lorsque l'acquisition de ces droits est, pour le professionnel libéral, une **condition nécessaire à l'exercice de sa profession** dans cet établissement (détention prévue dans les statuts ou le règlement de l'établissement) (V. **437** et **438**) ;
- les **droits d'exclusivité et d'usage portant sur des lits de clinique** détenus par des professionnels de santé (CAA Nancy, 14 févr. 2002, n° 98NC00572) ;

- les valeurs mobilières acquises au moyen de fonds reçus en dépôt des clients ;
- les véhicules spécialement agencés pour l'enseignement de la conduite automobile (exploitants d'auto-écoles), même s'ils ne sont pas exclusivement affectés à cet usage.

**IMPORTANT** Ces biens doivent être inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements.

**435** Même si ces biens ne font pas l'objet d'une inscription sur le registre des immobilisations, l'Administration peut en cas de contrôle, imposer la plus-value correspondante au moment de leur réalisation (cession, donation, échange, cessation d'activité).

## C. – IMMOBILISATIONS PROFESSIONNELLES SUR OPTION

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-10-20, § 110 et s., 5 avr. 2017

**436** Sous réserve qu'elles soient utilisées pour l'exercice de la profession, il s'agit des immobilisations qui peuvent avoir un usage professionnel et un usage privé (biens mixtes).

**437** Peuvent notamment faire l'objet d'une affectation au patrimoine professionnel sur option du professionnel :

- les locaux d'exercice, qu'ils soient nus ou aménagés, à usage mixte ou exclusivement professionnels (exemple : un professionnel qui utilise la totalité de la surface de son appartement pour l'exercice de sa profession peut décider de ne pas l'affecter au patrimoine professionnel) ;

Les immeubles **donnés en location (immeuble de rapport)** ne sont pas utilisés pour l'exercice de la profession non commerciale et ne peuvent donc jamais faire partie du patrimoine professionnel des titulaires de bénéfices non commerciaux (CE, 6 avr. 2001, n° 208672 ; BOI-BNC-BASE-10-20, § 110, 5 avr. 2017).

Concernant la possibilité désormais admise par la jurisprudence et l'Administration de déduire les loyers que se versent à eux-mêmes les professionnels au titre de la location d'un local faisant partie de leur patrimoine privé (V.233).

- les immeubles à usage de locaux professionnels en cours de construction à la condition que le professionnel libéral inscrive sur le registre des immobilisations le prix de revient de l'immeuble au 31 décembre de chaque année écoulée entre le début des travaux et la date de mise en service et qu'il prenne l'engagement d'affecter le local à l'exercice de sa profession non commerciale dès l'achèvement de sa construction (BOI-BNC-BASE-10-20, § 110, 5 avr. 2017) ;
- les accessoires immobiliers de ces locaux (y compris lorsque le professionnel est locataire et qu'ils sont mis à sa charge) (CAA Lyon, 20 oct. 2005, n° 00LY1820) tels que les installations sanitaires, électriques, téléphoniques, de plomberie ou d'ascenseurs, ainsi que les équipements d'isolation phonique et thermique, de climatisation et de chauffage central ;

On rappelle qu'en revanche, les installations et agencements spéciaux qui servent spécifiquement et exclusivement à l'exercice de l'activité professionnelle ne sont pas à comprendre parmi les accessoires immobiliers de la construction et relèvent de la catégorie des biens affectés par nature.

- les travaux d'aménagement, même ceux ayant un caractère non dissociable et réalisés sur un immeuble dont le professionnel n'est pas propriétaire, sous réserve que ces aménagements soient requis pour l'exercice de l'activité et effectivement utilisés à cette fin (CE, n° 395407, 8 nov. 2017 pour un médecin radiologue ayant amorti les dépenses de réfection des revêtements, de plomberie, de création d'un escalier, de serrurerie, de porte blindée, de stores et de vitrages pour établir dans le local son cabinet de radiologie) ;
- le droit d'entrée portant sur ces mêmes immeubles ;
- les véhicules de tourisme, y compris les véhicules de type break ou commercial (sauf ceux qui sont spécialement aménagés pour l'enseignement de la conduite qui sont des biens affectés par nature au patrimoine professionnel) ;
- les droits sociaux des sociétés ayant une activité opérationnelle (clinique, SARL d'expertise comptable) dès lors que leur inscription présente une utilité pour l'exercice de la profession (CAA Bordeaux, 18 oct. 2010, n° 09BX01031).

Concernant les parts de clinique détenues par des médecins ou des chirurgiens, la jurisprudence a été pendant un certain temps plus restrictive. Elle exigeait, pour que ces parts soient inscrites au patrimoine professionnel, que leur détention soit **nécessaire à l'exercice de leur profession** (détention soit imposée par les statuts de la clinique ou son règlement intérieur) et qu'elles constituent des biens professionnels par nature.

Toutefois, le Conseil d'État a assoupli cette position en admettant l'inscription au patrimoine professionnel de parts de clinique pour lesquelles il pouvait être justifié que leur détention présente une **utilité pour l'exercice de la profession de leur propriétaire**. Ainsi, il a été jugé que peuvent être affectées au patrimoine professionnel :

- les parts qu'un chirurgien a acquises lors de la cession de la clinique dans laquelle il exerçait dès lors qu'aucun contrat ne le liait à cette clinique et que l'acquisition de ces parts lui garantissait de pouvoir poursuivre son activité dans cette clinique après la cession (CE, 21 avr. 1989, n° 60502) ;

– les parts de clinique détenues par un praticien dès lors que leur détention permettait à ce praticien d'avoir une influence sur la marche de la clinique, même si cette détention n'était imposée ni par le règlement de la clinique ni par les statuts de la société (CE, 10 févr. 2006, n° 265117).

En revanche, l'utilité de parts inscrites au RIA n'est pas démontrée par le seul caractère présumé complémentaire de deux professions (CAA Lyon, 24 juin 2014, n° 11LY24633), au cas d'espèce un commissaire aux comptes ayant acquis des parts d'une SARL d'expertise comptable ou la seule interdépendance de leur chiffre d'affaires (CAA Marseille, 10 juin 2014, n° 11MA04610). Jugé dans le même sens dans le cas d'un professionnel qui exerçait initialement à titre individuel les trois activités d'expert-comptable, de commissaire aux comptes et d'expert judiciaire, qui a par la suite apporté la seule activité d'expert-comptable à une société et à inscrit sur le registre des immobilisations et des amortissements de son entreprise individuelle les titres reçus en contrepartie de cet apport. La Cour a estimé qu'en se contentant d'invoquer la circonstance que, dans le cadre de conventions de prestations, la société a fourni, moyennant facturation, à l'entreprise individuelle des locaux, du matériel et du personnel nécessaires à ses missions, l'entreprise n'a pas été démontré que la détention des titres de la société était utile à l'exercice de ses deux autres activités (CAA de Nantes, n° 17NT00880, 4 oct. 2018).

L'Administration s'est ralliée à cette position en précisant que pouvaient être affectées au patrimoine professionnel les parts ou actions de sociétés exploitant une clinique dans le cadre de laquelle le contribuable exerce son activité libérale lorsque leur détention, sans être imposée par les statuts ou par le règlement intérieur, présente un intérêt pour l'exercice de la profession (BOI-BNC-BASE-10-20, § 170, 5 avr. 2017).

Toutefois, le caractère professionnel des parts ou action est perdu et lesdites parts ou actions transférées dans le patrimoine privé du professionnel dès que ce dernier cesse d'exercer son activité au sein de l'établissement (CAA Lyon, n° 16LY00460, 27 févr. 2018) peu importe à cet égard que ce dernier continue son activité en dehors de la société dont il cède les parts ou actions.

**IMPORTANT** L'option pour l'affectation d'un bien au patrimoine professionnel se manifeste par l'inscription de la valeur de l'élément concerné au registre des immobilisations et des amortissements. Les éléments que le professionnel a décidé de conserver dans son patrimoine privé ne doivent en aucun cas y figurer. Cette décision n'est cependant pas irrévocable. Ainsi, un professionnel a la possibilité de retirer de son patrimoine professionnel un local affecté quelques années auparavant, sous réserve d'en tirer toutes les conséquences en matière de plus-values professionnelles. S'agissant des conséquences de l'inscription d'un bien au patrimoine professionnel (V. 443).

## D. – CAS PARTICULIERS

### 📄 Sources

L. n° 2010-658, 15 juin 2010 ; C. com., art. L. 526-6 à L. 526-21 ; BOI-BNC-BASE-10-20, § 170, 5 avr. 2017 ; CE, 30 avr. 2004, n° 247436

### 1° Parts de SCI

**438** Les parts de sociétés civiles immobilières ou sociétés civiles, autres que les sociétés civiles de moyens, qui mettent des locaux nus ou équipés à la disposition des professionnels **peuvent être inscrites sur le registre des immobilisations et des amortissements sur décision du professionnel** dès lors qu'elles présentent une utilité pour l'exercice de la profession.

**439** Sont notamment considérées comme telles :

- les parts de sociétés immobilières ou sociétés civiles, à l'exclusion de SCM, qui mettent des locaux nus ou équipés à la disposition de professionnels ;
- les parts détenues par un architecte dans deux sociétés civiles de construction-vente, dont il était respectivement gérant et associé à hauteur de 50 %, dès lors que le **pouvoir de contrôle attaché à ces parts lui a permis d'être désigné comme architecte des opérations de construction commerciale engagées par ces sociétés**. L'affectation des parts de ces sociétés civiles de construction-vente à son patrimoine professionnel est légale bien qu'elles aient été cédées avant même l'exécution de ses prestations.

Sur les incidences de cette inscription, (V. 443).

### 2° Entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL)

**440** Le statut d'entrepreneur individuel à responsabilité limitée (EIRL) a vocation à permettre, notamment aux professionnels libéraux exerçant une **activité libérale** individuellement (y compris les auto-entrepreneurs), de **limiter leur responsabilité professionnelle aux seuls biens affectés à leur activité professionnelle**. Pour ce faire, l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée déclare, au registre du commerce et des sociétés, la **liste des biens qu'il entend affecter à son activité professionnelle**.

Cette déclaration comporte un état descriptif de la composition du patrimoine affecté (nature, qualité, quantité et valeur) et l'objet de l'activité professionnelle exercée. Un professionnel peut constituer plusieurs patrimoines affectés. Mais un même bien ne pourra figurer que dans un seul patrimoine affecté. Par ailleurs, si un bien immobilier fait partie du patrimoine affecté, la

déclaration d'affectation doit être établie par acte notarié et est publiée au bureau des hypothèques (BOI-BIC-CHAMP-70-30, § 30, 12 sept. 2012).

**441** Les dispositions régissant l'EIRL n'entendent pas déroger aux règles relatives au patrimoine professionnel rappelées au **432** (D. n° 2012-122, 30 janv. 2012, entré en vigueur le 1<sup>er</sup> février 2012). Ainsi en cas de création d'une EIRL, il est :

- obligatoire de faire figurer sur cette liste les biens professionnels affectés par nature à la profession ;
- possible de faire figurer sur cette liste des biens mixtes (choix de gestion) ;
- impossible d'inscrire sur cette liste des biens non nécessaires à l'activité.

Par ailleurs, l'amortissement des biens inscrits au patrimoine affecté est pratiqué dans les conditions de droit commun décrites ci-dessous.

**IMPORTANT** On précise que les professionnels qui choisissent ce mode d'exercice sont tenus, pour cette activité, à la tenue d'une comptabilité commerciale. Toutefois, dans un souci de simplification, les professionnels relevant du régime déclaratif spécial et les auto-entrepreneurs ne doivent tenir qu'un livre des recettes et établir au 31 décembre de chaque année, un relevé actualisant leur déclaration d'affectation lequel doit fait l'objet d'un dépôt annuel au registre dans un délai de six mois à compter de son établissement (C. com., art. R. 526-10-1 ; BOI-BIC-CHAMP-70-30, § 80, 12 sept. 2012).

**442** L'exercice de l'activité dans le cadre d'une EIRL ne change donc pas les règles d'affectation et d'amortissement des biens nécessaires à l'activité mais permet uniquement au professionnel, vis-à-vis de ses créanciers, de limiter sa responsabilité à certains biens.

## II. Conséquences de l'inscription au patrimoine professionnel

### A. – BIENS AFFECTÉS PAR NATURE OU SUR OPTION

#### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-10-20, § 230 et s., 5 avr. 2017

**443** Les produits et les charges afférents aux biens qui sont affectés par nature ou sur option au patrimoine professionnel doivent être pris en compte pour la détermination du résultat.

#### 1° Incidences sur les charges déductibles

**444** Sont déductibles les charges d'utilisation et de propriété, tels que :

- les frais d'utilisation et d'entretien courant ;
- les frais d'acquisition, commissions versées à un intervenant, honoraires de notaire, droits d'enregistrement ;
- les frais financiers : intérêts et frais d'emprunt (frais de constitution de dossier et d'inscription hypothécaire) ;
- les impôts et taxes liés à l'utilisation (ex : taxe sur les véhicules de société, V. **2093**) ou à la propriété des biens (ex : taxe foncière sur les propriétés bâties) ;
- les autres charges de propriété des biens (assurance, réparations) ;
- les amortissements.

#### 2° Incidence sur la TVA récupérable

**445** Lorsque le professionnel est redevable de la TVA, la taxe déductible ayant grevé le prix de revient des immobilisations est récupérable (sous réserve que l'immobilisation donne lieu à récupération de TVA). La cession ultérieure de ce bien peut être soumise à la TVA.

#### 3° Incidence en matière de plus-values

**446** Les plus-values ou moins-values éventuellement constatées lors de la cession des biens, de la reprise à titre privé, ou de la cessation d'activité doivent également être prises en compte pour la détermination du bénéfice non commercial sauf en cas d'exonération (V. **548**).

Jugé ainsi, que la moins-value constatée lors de radiation définitive des parts sociales d'une clinique affectées à bon droit au patrimoine professionnel du praticien pouvait être prise en compte pour la détermination de son revenu non commercial (CE, 10 févr. 2006, n° 265122).

## 4° Cas particulier des parts de SCI

**447** En application de l'article 238 bis K, II du CGI, lorsque des parts d'une SCI sont inscrites au patrimoine professionnel d'un titulaire de BNC, la part de bénéficiaire (ou du déficit) correspondante doit être déterminée et imposée au regard de la seule activité de cette société (CGI, art. 238 bis K, II). Ces SCI ayant, dans la grande majorité des cas, une activité de location d'immeubles, les professionnels doivent donc déterminer les résultats résultant de l'activité de la société en suivant les **règles applicables aux revenus fonciers**.

Cette disposition spécifique est toutefois en contradiction avec le principe général de rattachement, au bénéficiaire non commercial, des produits et des charges provenant de biens affectés à l'exercice de la profession. Dès lors, et en application de ce dernier principe, rien ne s'opposerait à ce qu'un professionnel détermine le résultat de la SCI selon les règles BNC sur la déclaration n° 2072 et reporte ce résultat sur sa déclaration de revenus professionnels. Toutefois, cette solution vient d'être écartée par la CAA de Lyon qui applique strictement les dispositions de l'article 238 bis K, II à une SCI dont une partie des parts était inscrite au patrimoine professionnel d'un médecin (CAA Lyon, 15 mai 2008, n° 07LY01345). Dans l'attente d'une décision définitive prise par le Conseil d'État, il est recommandé aux professionnels concernés, de présenter leur situation et la solution qu'ils ont retenue dans une mention expresse ou dans le cadre d'une procédure de rescrit.

## B. – BIENS CONSERVÉS DANS LE PATRIMOINE PRIVÉ

### 📖 Sources

BOI-BNC-BASE-10-20, § 280, 5 avr. 2017

**448** Les produits et charges se rapportant aux biens conservés dans le patrimoine privé ne doivent pas être pris en compte pour la détermination du bénéfice non commercial.

**IMPORTANT** Une exception concerne toutefois les charges qui correspondent uniquement à l'utilisation des biens et qui incomberaient normalement à un locataire si le bien était loué (réparations locatives, entretien courant, loyers des immeubles conservés dans le patrimoine privé et utilisés pour l'exercice de la profession). Ainsi, le Conseil d'État a reconnu un principe de déductibilité des loyers à soi-même pour les titulaires de bénéfices non commerciaux qui conservent un immeuble dans leur patrimoine privé tout en l'utilisant pour les besoins de leur activité professionnelle, sous réserve d'un versement effectif de ces loyers et de leur imposition corrélative dans la catégorie des revenus fonciers (CE, 11 avr. 2008, n° 287808 et n° 300302). Cette solution, reprise par l'Administration, vise les immeubles qui bien qu'utilisés dans le cadre de l'activité professionnelle ne sont pas inscrits au registre des immobilisations. En revanche, si a lieu d'exclure de la déduction, les charges se rapportant à l'acquisition et à la propriété des biens concernés.

## 1° Incidences sur les charges déductibles

**449** Les charges de propriété ne sont pas déductibles, notamment :

- les frais d'acquisition, commissions versées à un intervenant, honoraires de notaire, droits d'enregistrement ;
- les frais financiers correspondant à l'acquisition : intérêts et frais d'emprunt (frais de constitution de dossier et d'inscription hypothécaire) ;
- les impôts et taxes liés à la propriété des biens (ex : taxe foncière sur les propriétés bâties) ;
- les autres charges de propriété des biens (assurance, réparations) ;
- les amortissements.

Sur l'amortissement de travaux d'aménagement dont le professionnel n'est pas propriétaire, V. **437**.

## 2° Incidence sur la TVA récupérable

**450** Lorsque le professionnel est redevable de la TVA, la taxe ayant grevé le prix de revient des immobilisations n'est pas récupérable.

## 3° Incidence en matière de plus-values

**451** Les plus-values se rapportant à des biens conservés par le contribuable dans son patrimoine privé relèvent du régime d'imposition des plus-values des particuliers, défini aux articles 150-0 A et suivants du CGI (valeurs

mobilières, droits sociaux et titres assimilés) et aux articles 150 U et suivants du CGI (régime des immeubles et des biens meubles) (BOI-BNC-BASE-10-20, § 320, 5 avr. 2017).

### III. Registre des immobilisations et des amortissements

#### A. – CARACTÈRE OBLIGATOIRE DU REGISTRE

##### ■ Sources

CGI, art. 99, al. 3 ; LPF, art. L. 102 B ; BOI-BNC-DECLA-10-20, § 420, 5 avr. 2017

**452** Les professionnels libéraux doivent tenir un document, appuyé des pièces justificatives, comportant l'ensemble des immobilisations affectées au patrimoine professionnel, qu'il s'agisse d'immobilisations corporelles ou incorporelles, amortissables ou non amortissables.

**453** Ce document n'obéit à aucune règle de forme. Il doit être conservé, ainsi que les pièces justificatives (factures, actes d'acquisition et de cession) jusqu'à l'expiration d'un délai de 6 ans à compter de la dernière opération mentionnée, c'est-à-dire de la dernière dotation aux amortissements pratiquée au titre de la dernière immobilisation acquise.

La tenue d'un registre des immobilisations et des amortissements est obligatoire au même titre que celle du livre journal des recettes et des dépenses.

**IMPORTANT** Le Conseil d'État a décidé qu'à défaut d'amortissements effectivement comptabilisés, un professionnel n'est pas fondé à demander la déduction d'amortissements afférents aux matériels servant à l'exercice de sa profession, ni à contester le taux d'amortissement retenu par l'Administration (CE, 25 sept. 1989, n° 66140 ; CE, 21 juin 2002, n° 222179). L'amortissement non comptabilisé et non déduit à la date limite de dépôt de la déclaration n° 2035 est définitivement perdu fiscalement (CA Nancy, 6 déc. 2012, n° 11NC00168 ; CAA Lyon, n° 16LY01610, 3 avr. 2018).

Il sera malgré tout nécessaire de recalculer la dotation qui aurait dû normalement figurer sur le registre. De ce fait, la fraction d'amortissement non déduite est prise en compte pour le calcul des plus-values ou moins-values de cession, majorant ainsi le résultat de cession.

Le tableau des immobilisations figurant en page 2 de la déclaration n° 2035 peut constituer un registre des immobilisations sous réserve :

- que le professionnel le conserve chaque année ;
- qu'il comporte toutes les mentions obligatoires prévues par l'article 99 du CGI (CE, 28 juill. 2004, n° 244176).

Jugé ainsi que l'Administration peut refuser à bon droit la déduction d'amortissements « justifiés » par la production d'une photocopie de l'imprimé n° 2035 ne comportant aucune indication permettant d'identifier le bien faisant l'objet de l'amortissement, le prix d'acquisition et les modalités de calcul pratiquées par le professionnel (CAA Nancy, 28 févr. 2008, n° 06NC01163).

#### B. – MENTIONS OBLIGATOIRES DU REGISTRE

##### ■ Sources

BOI-BNC-DECLA-10-20, § 450 et 460, 5 avr. 2017

**454** Ce registre doit indiquer pour chaque immobilisation :

- sa date d'acquisition ou de création (ou encore sa date de mise en service lorsqu'elle ne coïncide pas avec la date d'acquisition ou de création) ;
- sa nature, son prix de revient ;
- le mode et le taux d'amortissement ;
- le montant, pour chaque année, de la dotation annuelle aux amortissements ;
- la date et le prix de cession (ou valeur de retrait du patrimoine professionnel).

Les professionnels redevables de la TVA doivent faire apparaître distinctement sur le registre la TVA déductible afférente à chaque immobilisation.

Ce document doit être appuyé de toutes pièces justificatives de nature à prouver le bien-fondé des indications qui y figurent (factures ou copies de factures, actes d'acquisition ou de cession).

## IV. Définition générale des immobilisations

### A. – RÉFORME DE LA DÉFINITION DES IMMOBILISATIONS AU 1<sup>er</sup> JANVIER 2005

#### 📖 Sources

BOI 4 A-13-05, 30 déc. 2005

#### 1° Régime antérieur

**455** Avant le 1<sup>er</sup> janvier 2005, les immobilisations étaient définies comme des « biens durables », propriété du professionnel, utilisés dans le cadre de son activité libérale et ayant pour effet d'augmenter la valeur de son patrimoine professionnel.

Ainsi, étaient considérées comme des immobilisations :

- les dépenses d'acquisition ayant pour conséquence l'entrée d'un nouvel élément d'actif dans le patrimoine professionnel ;
- certaines dépenses d'entretien ou de réparation :
  - qui entraînaient une augmentation de la valeur d'un élément d'actif du patrimoine professionnel,
  - ou qui prolongeaient d'une manière notable la durée probable d'utilisation d'un élément du patrimoine professionnel.

**456** Ces dépenses devaient normalement faire l'objet d'une inscription sur le registre des immobilisations et des amortissements et pouvaient, le cas échéant, être amorties.

Toutefois, les dépenses d'acquisition de petits matériels et outillages, de matériels et mobiliers de bureau et de logiciels dont la valeur unitaire hors taxes n'excédait pas 500 € HT pouvaient être déduites immédiatement en charges.

#### 2° Régime actuel

**457** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2005, la définition des immobilisations a été modifiée. En effet, une instruction du 30 décembre 2005 (BOI 4 A-13-05, 30 déc. 2005) a tiré les conséquences fiscales des modifications apportées aux règles du plan comptable général (PCG) en matière de définition, d'évaluation, de comptabilisation, de dépréciation et d'amortissement des actifs.

**458** Les règles applicables antérieurement pour distinguer les immobilisations des dépenses professionnelles déductibles n'ont pas été pour autant complètement abandonnées mais la **démarche d'identification des immobilisations est sensiblement différente** (méthode d'amortissement par composant) ainsi que les **règles de déduction des dépenses portant sur des immobilisations existantes**.

Les dépenses d'acquisition de petits matériels et outillages, des matériels et mobiliers de bureau et de logiciels restent immédiatement déductibles lorsque leur valeur n'excède pas 500 € HT (V. 461).

**IMPORTANT** Les professionnels libéraux qui relèvent du Plan comptable général (PCG) ou d'un plan comptable professionnel sont concernés par l'ensemble des règles comptables et fiscales présentées dans l'instruction du 30 décembre 2005 et notamment les notaires ou les sociétés dépassant une certaine taille (sociétés qui dépassent soit 50 salariés, soit 3,1 millions d'euros de chiffre de recettes soit 1,55 million d'euros de total de bilan).

Les autres professionnels libéraux, qui relèvent de la nomenclature des comptes agréée par l'arrêté du 30 janvier 1978, ne sont concernés que par une partie de ces nouvelles règles :

- celles prévues en matière de définition des actifs ;
- la méthode d'amortissement par composants ;
- celles prévues en matière de valorisation des actifs (CGI, ann. III, art. 38 quinquies et 38 undecies).

Seules les règles applicables à ces derniers professionnels libéraux sont exposées ci-dessous.

Enfin, ces règles fiscales se sont appliquées pour la première fois pour la détermination des résultats de l'année 2005. Sont donc concernées non seulement les acquisitions d'immobilisations et les dépenses engagées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005 mais aussi, dans certains cas, les acquisitions antérieures. Il en va ainsi, notamment, des immobilisations en cours d'amortissement, pour lesquelles l'identification de composants a été possible et a conduit à réviser le plan d'amortissement initial (V.484).

## B. – CRITÈRES DE DISTINCTION ENTRE DÉPENSES ET IMMOBILISATIONS

### 📖 Sources

BOI-BIC-CHG-20-10-10, § 1 et s., 13 oct. 2014

### 1° Critères généraux

**459** Les dépenses exposées par un professionnel doivent être **immobilisées**, c'est-à-dire inscrites sur le registre des immobilisations et des amortissements, lorsque les **quatre conditions suivantes sont remplies** :

- le bien est **identifiable** et sa **durée probable d'utilisation excède 12 mois** ;
- il a une **valeur économique positive**, traduite par les **avantages économiques futurs attendus** par le professionnel ;
- son **coût** et sa **valeur** peuvent être **évalués avec une fiabilité suffisante** ;
- il est **contrôlé par le professionnel**.

Pour l'application de ce dernier critère, un professionnel est considéré comme possédant le contrôle d'un bien lorsqu'il en **maîtrise l'utilisation**, en **assume les coûts**, notamment l'entretien, ainsi que la responsabilité en cas de dommage à autrui.

Cette condition **ne s'applique pas aux contrats de location** (location simple ou avec option d'achat, crédit-bail) ou de **louage de brevets ou de marques**.

Par conséquent, ces biens doivent être maintenus à l'actif du bailleur ou crédit-bailleur, même si le locataire ou preneur du contrat de crédit-bail les contrôle. Corrélativement, les loyers ou redevances constituent des charges pour le locataire.

**460** En pratique, l'Administration considère que le **contrôle d'un élément est généralement transféré en même temps que sa propriété juridique**. Dès lors, la **condition de contrôle devrait être satisfaite lorsque le professionnel détient un droit de propriété** sur l'élément concerné sous réserve bien évidemment qu'il en garde le contrôle.

À cet égard, il a été précisé en matière de BIC qu'en cas de démembrement de propriété, l'exploitant titulaire de l'usufruit ne peut amortir le bien mobilier ou immobilier sur lequel ce droit porte (Rép. Frassa n° 1405, JO Sén. 14 déc. 2017). Il peut en revanche amortir la valeur de ce droit d'usufruit s'il établit que ce droit se déprécie de manière irréversible, ce qui semble être admis dans le cadre d'un usufruit temporaire ou viager (CAA Nancy, n° 17NC00780, 22 févr. 2018). Ces règles nous semblent transposables en matière de BNC, toutes conditions étant par ailleurs remplies.

### 2° Exception en faveur des biens de faible valeur

**461** Par mesure de tolérance, **sont immédiatement déductibles** en tant que charges, les **dépenses payées pour l'acquisition** de biens répondant à la définition de matériel et outillage, mobilier et matériel de bureau, dont la **valeur unitaire n'excède pas 500 € HT soit 600 € TTC**.

Cette tolérance s'applique à condition que les acquisitions aient été **comptabilisées** à un poste de frais généraux (BOI-BIC-CHG-20-30-10, § 1 et s., 1<sup>er</sup> mars 2017).

**IMPORTANT** Cette limite de 500 € HT ne s'applique pas aux agencements et installations.

**462** Concernant les **achats de meubles meublants**, seuls sont visés ceux qui résultent du **renouvellement courant du mobilier**.

En principe, la mesure ne peut donc pas s'appliquer à un équipement initial ou à un renouvellement complet, sauf si le total des acquisitions de l'année n'excède pas 500 € HT.

**463** Si un bien déterminé se compose de **plusieurs éléments qui peuvent être achetés séparément** (meubles modulaires par exemple), il y a lieu de **prendre en compte le prix global de ce bien** et non la valeur de chaque élément. Cette tolérance s'applique également aux **dépenses d'acquisition de logiciels et de construction d'un site internet** (V. **549** et **555**) lorsque leur valeur n'excède pas 500 € HT.

## C. – DISTINCTION ENTRE IMMOBILISATIONS CORPORELLES ET INCORPORELLES

### 1° Immobilisations corporelles

**464** Les immobilisations corporelles correspondent :

- soit à **des biens immeubles** comme les terrains ou les constructions ;
- soit à **des biens meubles** (à l'exclusion des biens de faible valeur visés ci-dessus) comme le matériel et outillage, le matériel et mobilier de bureau, le matériel de transport, les agencements et installations, etc.).



## 2° Immobilisations incorporelles

**465** Les immobilisations incorporelles comprennent notamment :

- le droit de présentation de la clientèle ;
- le droit au bail ;
- les parts de SCM ;
- les parts ou actions de clinique ;
- les frais de premier établissement ;
- les logiciels ;
- les sites internet ainsi que le droit exclusif d'utiliser le nom de domaine d'un site internet (CE, n° 369814, 7 déc. 2016 ; Rép. Morhet-Richaud n° 20601, 30 mars 2017).

**466** Une immobilisation incorporelle doit répondre aux critères suivants :

- être source de profits futurs ;
- avoir une utilisation durable excédant 12 mois ;
- être identifiable distinctement de l'activité et cessible, ou avoir pour origine une protection juridique résultant d'un droit légal ou contractuel. Ces deux derniers critères ont un caractère alternatif (BOI-BIC-CHG-20-10-10, § 70, 13 oct. 2014).

À cet égard, on signale que le Conseil d'État a décidé qu'un nom de domaine constituait un actif incorporel dès lors qu'en l'espèce, l'exploitation de ce nom constituait une source régulière de profit et que les droits correspondant étaient suffisamment pérennes puisque protégés chaque année sous réserve du simple paiement de frais annuels (CE, 7 déc. 2016, n° 369814).

## V. « Décomposition » de certaines immobilisations corporelles

### A. – DÉFINITION DE LA STRUCTURE ET DES COMPOSANTS DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

#### 📖 Sources

CGI, ann. II, art. 15 bis ; BOI-BIC-CHG-20-10-10, § 80, 13 oct. 2014

**467** Parmi les seules immobilisations corporelles, il convient d'identifier celles qui sont susceptibles d'être décomposées en plusieurs éléments. Il s'agit de distinguer :

- l'élément principal de l'immobilisation, c'est-à-dire sa « structure » (par exemple le gros-œuvre pour un local professionnel) ;
- et les pièces ou éléments qui la composent, c'est-à-dire ses « composants » (par exemple l'installation électrique d'un local professionnel).

Après cette étape d'identification des composants des immobilisations corporelles, chaque élément de l'immobilisation (structure et composants) doit être inscrit séparément sur le registre des immobilisations et des amortissements et amorti sur sa durée d'utilisation propre.

**468** En pratique, hormis le local professionnel et certains gros matériels professionnels, l'identification des composants d'une immobilisation devrait avoir une application limitée pour les professionnels libéraux.

### B. – MODALITÉS D'IDENTIFICATION DE LA STRUCTURE ET DES COMPOSANTS

#### 📖 Sources

CGI, ann. II, art. 15 bis ; BOI-BIC-CHG-20-10-10, § 80 et s., 13 oct. 2014

**469** Pour identifier les immobilisations qui doivent être « décomposées », les professionnels peuvent procéder en deux étapes :

- dans un premier temps, il convient d'identifier les immobilisations corporelles comportant des pièces ou éléments séparables de la structure de l'immobilisation à laquelle ils sont attachés :
  - qui doivent faire l'objet d'un ou plusieurs remplacements au cours de la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation prise dans son ensemble,

– et dont la **durée réelle d'utilisation est différente de celle de l'immobilisation à laquelle ils se rattachent.**

➤ dans un deuxième temps, il convient d'appliquer les critères qui permettent de déterminer si les composants de l'immobilisation ont ou non un **caractère significatif.**

**470** Seuls sont considérés comme « significatifs » les composants qui répondent **simultanément** aux critères suivants :

➤ **critères de valeur** : le composant doit avoir une valeur au moins égale :

– à 500 € HT,

– à 1 % du prix de revient pour les **immeubles**,

– à 15 % du prix de revient de l'immobilisation dans son ensemble, pour les **autres immobilisations.**

➤ **critères de durée d'utilisation** : le composant doit avoir une durée réelle d'utilisation :

– supérieure à 12 mois ;

– et qui **s'écarter de plus de 20 %** de la durée réelle d'utilisation de l'immobilisation à laquelle il se rattache.

La durée réelle d'utilisation correspond en pratique à la durée d'utilisation effective par le professionnel. Cette durée doit, par conséquent, tenir compte de deux critères :

– d'une part, la durée d'utilisation inhérente à la nature du bien lui-même, indépendamment de l'utilisation qui en est faite par le professionnel, c'est-à-dire sa durée de vie « théorique » ;

– d'autre part, la durée d'utilisation envisagée par le professionnel.

**IMPORTANT** Dès lors qu'une immobilisation ne répond pas à un seul de ces critères, le professionnel n'aura pas à justifier l'absence de décomposition d'une immobilisation.

Toutefois, lorsqu'un élément d'une immobilisation ne répond pas à un ou plusieurs des critères d'identification des composants mais qu'un professionnel dispose d'un grand nombre d'immobilisations comportant ce même élément, l'identification de ce composant peut être réalisée (BOI-BIC-CHG-20-10-10, § 90, 13 oct. 2014). Ainsi, les exploitants d'auto-écoles peuvent se trouver dans cette situation, lorsqu'ils disposent d'un grand nombre de véhicules (voitures, motos) inscrits au registre des immobilisations. En effet, dans cette situation, même si le remplacement des pneus n'est pas significatif au regard des critères d'identification des composants, le coût lui, est significatif compte tenu du nombre de véhicules inscrits au patrimoine professionnel.

## C. – PRINCIPALES IMMOBILISATIONS CONCERNÉES

**471 Locaux professionnels** – Les locaux professionnels constituent la principale immobilisation concernée par l'identification de composants puisqu'il est possible d'isoler :

➤ la **structure de l'immeuble** c'est-à-dire le **gros-œuvre** et les ouvrages assimilés (murs, voirie et réseau de distribution) ;

➤ et notamment les **composants** suivants :

– la **toiture**,

– les **travaux de ravalement**,

– les **menuiseries extérieures**,

– les installations de **chauffage**,

– les équipements de **plomberie et de sanitaire**,

– les installations d'**électricité**,

– les équipements de menuiserie intérieure et les **agencements**

– les **planchers hauts de cave** (CAA Douai, 1<sup>er</sup> juin 2017, n° 16DA00139).

**472 Autres immobilisations corporelles** – S'agissant des **autres immobilisations corporelles**, dans la majorité des cas, les pièces des matériels utilisés par les professionnels qui sont susceptibles d'être considérées comme des composants ont une valeur qui n'excède pas 15 % de celle du matériel concerné.

Il en va notamment ainsi pour les **véhicules de tourisme** (sauf en cas de réparation exceptionnelle comme le remplacement d'un moteur par exemple) et pour le **matériel informatique** courant, dès lors que les éléments principaux écrans, imprimantes, modems font d'ores et déjà l'objet d'amortissements séparés.

**473** Cependant pour certaines professions, les pièces qui sont renouvelées sur certains **gros matériels** comme la **chaîne « amplificateur de brillance » des tables de radiologie** qui est renouvelée tous les deux ans, répondent à la définition des composants.

**IMPORTANT** Il est impossible d'effectuer une liste exhaustive des immobilisations susceptibles de comporter des composants. Les professionnels doivent appliquer au cas par cas les critères d'identification des composants en se rapprochant de leurs **fournisseurs** afin de déterminer la valeur des composants de certains matériels ainsi que leur durée normale d'utilisation.

Les professionnels qui sont conduits à renouveler des éléments techniques (attachés à une immobilisation) d'une valeur unitaire HT supérieure à 500 € comme certaines professions médicales (radiologues, biologistes, chirurgiens-dentistes, médecins ophtalmologistes, gastroentérologues) ou techniques (géomètres), sont susceptibles d'être plus directement concernés par l'identification de composants et peuvent également se rapprocher de leurs instances (ordres, syndicats) pour avoir des informations sur les usages de leur secteur d'activité en matière d'amortissement.

## D. – INCIDENCES DE LA RÈGLE DES COMPOSANTS SUR CERTAINES DÉPENSES

### 📖 Sources

BOI-BIC-CHG-20-20-20, § 140 et s., 12 sept. 2012

### 1° Dépenses d'entretien et de réparation des immobilisations

**474** D'une manière générale, les dépenses d'entretien et de réparation des locaux professionnels, du matériel et du mobilier constituent des charges déductibles de la période d'imposition au titre de laquelle elles ont été supportées. Peuvent donc être comprises parmi les charges les dépenses qui n'ont d'autre objet que de maintenir un élément de l'actif en état tel que son utilisation puisse être poursuivie jusqu'à la fin de la période d'amortissement restant à courir (CE, 19 juin 1959, n° 40282).

**475** En revanche, ces dépenses doivent être immobilisées si elles ont pour objet :

➤ de **prolonger la durée probable d'utilisation de l'immobilisation** (CE, 19 déc. 2008, n° 286913) ;

L'appréciation de ce prolongement doit se faire non pas à la date d'acquisition ou de création de l'immobilisation, mais **à la date à laquelle intervient la dépense en cause.**

➤ de **augmenter la valeur de l'immobilisation** (amélioration, aménagements).

Les dépenses d'entretien et de réparation des immobilisations peuvent être comprises parmi les charges immédiatement déductibles dès lors qu'elles ont pour objet de **maintenir un élément de l'actif en état** tel que son utilisation puisse être poursuivie jusqu'à la fin de la période d'amortissement restant à courir. Tel n'est pas le cas des dépenses de décoration excédant la valeur unitaire de 500 € HT, dans la mesure où ces dernières contribuent à l'embellissement donc à une valorisation supérieure de l'immobilisation. Il conviendra donc de les immobiliser.

**476 Remplacement imprévu d'un élément significatif** – Lorsque les dépenses d'entretien et de réparation conduisent au **remplacement imprévu (accident) d'un élément significatif** indispensable au fonctionnement d'une immobilisation, elles doivent être immobilisées dès lors qu'à la date de ce remplacement, **l'immobilisation ne peut plus être utilisée en l'absence de cet élément** (remplacement du moteur d'un véhicule par exemple) (BOI-BIC-CHG-20-20-20, § 150 et 160, 12 sept. 2012).

Ces dépenses doivent alors être **traitées comme des composants**. Elles doivent donc être **immobilisées qu'elles prolongent ou non la durée normale d'utilisation**, ou qu'elles **apportent ou non une amélioration à l'immobilisation** à laquelle elles se rattachent.

**477** Dans cette hypothèse, l'immobilisation des dépenses de remplacement a pour contrepartie la sortie en charge de la valeur nette comptable (VNC) de l'élément remplacé.

À cette fin, la VNC de l'élément remplacé doit être reconstituée en deux temps :

- la reconstitution de la valeur brute de l'élément remplacé à la date du remplacement, selon une méthode rationnelle et cohérente, lorsque le prix d'origine de l'élément remplacé ne peut être déterminé avec précision (par exemple, à partir de la valeur à neuf du nouveau composant corrigée du taux d'inflation depuis la date d'investissement d'origine ou de l'indice du coût de la construction) ;
- la reconstitution des amortissements pratiqués sur cet élément à partir de sa valeur brute reconstituée et en fonction de la durée d'amortissement de l'immobilisation.

Toutefois, **par mesure de simplification**, l'Administration admet que la valeur brute de l'élément remplacé retenue soit égale au coût de remplacement lorsque les professionnels concernés ne réalisent pas au cours de l'année des recettes pour un montant supérieur à 7 300 000 € et emploient un nombre moyen de salariés permanents inférieur ou égal à 50.

**Exemple** Une auto-école a acquis un camion le 1<sup>er</sup> janvier N et a prévu de le revendre après cinq ans d'exploitation. Ce camion a été acheté pour une valeur de 50 000 €. Aucun remplacement d'élément significatif du camion n'ayant été prévu par l'entreprise A, aucun composant n'a été identifié. Le véhicule est par conséquent amorti selon cinq annuités de 10 000 €.

En janvier N+2, le moteur du camion tombe en panne accidentelle et doit être intégralement remplacé pour que le camion puisse être utilisé. La valeur du moteur neuf est égale à 5 000 €.

La réparation du moteur, en tant qu'échange standard, ne peut pas être comptabilisée en charges dès lors qu'en l'absence de remplacement, le camion est inutilisable. Le moteur de remplacement doit donc être traité par l'entreprise comme un composant et être amorti.

En contrepartie la valeur nette comptable du moteur remplacé doit être sortie en charges. Cependant l'entreprise ne connaît pas avec précision la valeur d'origine du moteur acquis avec le camion. Elle procède donc à la reconstitution de la VNC du moteur du camion en fonction de sa valeur estimée, par hypothèse, à 3 000 €, et de la durée d'amortissement courue, soit 2/5. La VNC ainsi reconstituée, soit 1 800 € (3 000 x 3/5) est comptabilisée en charges.

Toutefois, par mesure de simplification, l'Administration admet que la valeur brute de l'élément remplacé retenue soit égale au coût de remplacement (dans l'exemple 5 000 €) lorsque les professionnels ne réalisent pas des recettes pour un montant supérieur à 7 300 000 € et un nombre moyen de salariés permanents employés inférieur ou égal à 50. Elle doit dans ce cas reconstituer les amortissements calculés jusqu'à la date de l'accident, et déduire la VNC ainsi déterminée en charges, soit au cas d'espèce 3 000 € (5 000 x 3/5).

**478 Remplacement à échéance régulière** – Lorsque ces dépenses se traduisent par le **remplacement à échéance régulière d'un élément d'une immobilisation, qui répond à la définition des composants**, cet élément doit être identifié et être immobilisé à l'occasion de chaque remplacement.

**Exemple** Lorsque le composant de remplacement n'est pas significatif au regard des critères exposés ci-dessus (V. 470), le coût du remplacement peut être immédiatement déduit en charge. Ainsi, en pratique, ne sont concernés par les règles ci-dessus que les éléments qui remplissent l'une des conditions suivantes :

- valeur unitaire HT > 500 € ;
- durée probable d'utilisation au moins égale à 12 mois ;
- prix de revient au moins égal à 1 % de la valeur de l'immobilisation s'il s'agit d'un immeuble ou 15 % s'il s'agit d'une autre immobilisation.

Dans l'affirmative, l'inscription à l'actif des dépenses de remplacement a pour contrepartie la sortie en charge de la valeur nette comptable (VNC) de l'élément remplacé.

## 2° Pièces de rechange

**479** Les pièces de rechange du matériel professionnel, qui **ne répondent pas à la définition des composants d'une immobilisation**, constituent généralement des dépenses déductibles au fur et à mesure de leur consommation.

Toutefois, elles doivent être **inscrites au registre des immobilisations en tant qu'immobilisations corporelles** :

- si elles sont **utilisables sur une durée supérieure à douze mois** ;
- ou si elles **ne peuvent être utilisées qu'avec une seule immobilisation corporelle** (cas de pièces non interchangeables par exemple) (BOI-BIC-AMT-10-20, § 200, 1<sup>er</sup> mars 2017).

**480** Dans ces deux cas, les pièces de rechange doivent être considérées comme des immobilisations corporelles.

Lorsque ces **pièces sont acquises « à l'avance »** pour être utilisées en cas de panne ou de casse accidentelle, elles doivent être amorties dès l'acquisition de l'immobilisation à laquelle elles se rattachent et sur la même durée.

Lorsque les pièces de rechange sont destinées à remplacer ou à être intégrées à un composant de l'immobilisation principale, et dont l'utilisation est planifiée, elles doivent être amorties à compter de la date de remplacement de la pièce, c'est-à-dire de son montage, sur la durée résiduelle d'amortissement du composant (BOI-BIC-AMT-10-20, § 210, 1<sup>er</sup> mars 2017).

## 3° Dépenses de sécurité et d'environnement

**481** Bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné, les **dépenses d'acquisition, de production d'immobilisations et d'amélioration engagées pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement** doivent être immobilisées (BOI-BIC-CHG-20-20-20, § 220 à 250, 12 sept. 2012).

**482** Les dépenses de mise en conformité concernées doivent répondre de manière **cumulative aux trois conditions suivantes** :

- être engagées pour des raisons de **sécurité des personnes ou environnementales** ;
- être imposées par des **obligations d'ordre légal ou réglementaire** ;
- leur non-réalisation doit **entraîner l'arrêt immédiat ou différé de l'activité** ou de l'installation du professionnel.

Ainsi, les dépenses de désamiantage qui ne requièrent pas l'arrêt de l'activité du professionnel si elles ne sont pas engagées n'ont pas à être immobilisées et peuvent être déduites immédiatement.

**483** Lorsque le bien est complètement amorti, l'immobilisation résultant des travaux de mise aux normes doit être regardée comme un bien autonome susceptible d'être amorti sur une durée d'utilisation propre. Cette durée ne peut toutefois excéder celle de l'immobilisation à laquelle ils s'incorporent, arbitrée en fonction de son état au moment de la mise aux normes.

Lorsque le bien est en cours d'amortissement, les travaux en cause doivent être amortis sur la durée d'utilisation résiduelle du bien auquel ils s'incorporent (BOI-BIC-CHG-20-20-20, § 250, 12 sept. 2012).

## E. – RÈGLES PARTICULIÈRES AUX IMMOBILISATIONS EN COURS D'UTILISATION AU 1<sup>er</sup> JANVIER 2005

**484** La méthode d'amortissement par composants est susceptible de s'appliquer non seulement aux **immobilisations acquises à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005** mais également aux **immobilisations en cours d'amortissement à cette même date**.

Les critères d'identification des composants ont donc dû être mis en œuvre pour les immobilisations figurant sur le registre des immobilisations au 1<sup>er</sup> janvier 2005.

- 485** Lorsqu'une immobilisation comporte un ou plusieurs éléments répondant aux critères d'identification des composants, les professionnels ont dû procéder aux calculs suivants pour chaque composant ainsi que pour la structure :
- détermination du **prix de revient** par rapport au prix de revient global de l'immobilisation ;
  - calcul de la **valeur nette comptable au 1<sup>er</sup> janvier 2005** ;
  - détermination de la **durée normale d'amortissement** puis de la **durée résiduelle d'amortissement** ;
  - calcul de la **dotation aux amortissements à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005**.

## VI. Amortissements

### A. – NOTION GÉNÉRALE D'AMORTISSEMENT

#### 📖 Sources

BOI-BIC-AMT-10-20, § 1 et s., 1<sup>er</sup> mars 2017

**486** L'amortissement correspond en principe à la **prise en compte de la dépréciation** des immobilisations exploitées, du fait du temps et de cette exploitation.

#### 1° Immobilisations amortissables

##### 📖 Sources

BOI-BIC-AMT-10-10, § 190 et s., 12 sept. 2012

**487** Une immobilisation amortissable est une **immobilisation dont l'utilisation est déterminable** (la notion d'utilisation déterminable est définie ici comme la consommation des avantages économiques attendus par le professionnel).

**Remarque** Ainsi, il ne suffit pas à une Cour administrative d'appel, pour écarter la possibilité d'amortir une immobilisation, de constater que les droits amortis ont été juridiquement acquis sans limitation dans le temps, encore faut-il qu'elle s'interroge sur l'existence ou non d'une fin déterminable des effets bénéfiques de cette acquisition sur l'exploitation du professionnel (CE, 18 mars 2015, n° 366006).

**488** Cette consommation ne peut en tout état de cause être déterminable que si l'usage attendu du bien est **limité dans le temps**. Cet usage est considéré comme limité dans le temps lorsque l'un des critères suivants est applicable, à l'origine ou en cours d'utilisation :

- **limitation physique** : l'immobilisation subit une usure physique par l'usage qu'en fait le professionnel ou par l'écoulement du temps ;
- **limitation technique** : l'immobilisation subit une obsolescence liée aux évolutions techniques, son utilisation devenant alors inférieure à celle résultant de la seule usure physique ; à titre d'exemple, cette limitation peut apparaître en cas d'obligation de mise en conformité à de nouvelles normes ;
- **limitation juridique** : la période de protection juridique, légale, réglementaire ou contractuelle, de l'immobilisation est limitée dans le temps.

Ces critères ne sont toutefois pas exhaustifs. Il convient, lorsque différents critères s'appliquent concomitamment, de retenir l'utilisation dont la durée est la plus courte.

#### 2° Immobilisations non amortissables

**489** Il résulte des définitions ci-avant que **lorsque l'utilisation d'une immobilisation n'est pas déterminable**, en raison de l'absence d'une durée prévisible, finie et mesurable pour les avantages économiques qu'elle procure, cette immobilisation ne peut faire l'objet d'un amortissement.

**IMPORTANT** Ainsi, à titre d'exemple, les terrains ou les œuvres d'art ne donnent pas lieu à un amortissement (BOI-BIC-AMT-10-20, § 160 et 230, 1<sup>er</sup> mars 2017).

Tel est également le cas d'un droit à construire résultant d'un bail à construction, ce droit ne s'éteignant ni au fur à mesure de la réalisation des constructions, ni en cas de démolition de ces constructions (CE, 23 déc. 2010, n° 308206).

#### 3° Constatation comptable de l'utilisation des immobilisations

**490** L'amortissement est la **constatation comptable de l'utilisation des immobilisations**. Le calcul de cette dépréciation se fait comptablement d'après la durée réelle d'utilisation du bien.

**Exemple** Une armoire achetée 600 € a une durée probable d'utilisation de 10 ans, l'annuité d'amortissement est de : 600 € x 10 % = 60 €.

Concernant les conditions et modalités particulières d'amortissement des voitures particulières (V. 388).

Finalement, l'amortissement se fait en fonction d'une durée d'usage admise par nature d'industrie, de commerce ou d'exploitation (CGI, art. 39, 1, 2°).

Il n'y a donc pas nécessairement concordance entre l'amortissement comptable et l'amortissement fiscal.

## B. – CONDITIONS DE DÉDUCTION DES AMORTISSEMENTS

### 1° Conditions générales

**491** Les amortissements ne peuvent être pratiqués que sur les immobilisations :

- affectées au patrimoine professionnel (V.432) ;
- soumises à dépréciation.

En outre, les amortissements doivent avoir été **régulièrement comptabilisés** sur le registre des immobilisations et des amortissements (CAA Lyon, n° 16LY01610, 3 avr. 2018).

### 2° Immobilisations corporelles

**492** La plupart des éléments corporels du patrimoine professionnel peuvent être amortis. Il en va ainsi du local et, sous certaines conditions, des travaux d'aménagement réalisés sur ce dernier (V. 437 et 449), du matériel et du mobilier (sauf celui de faible valeur qui peut, sous certaines conditions, être déduit directement) (V. 461) et des véhicules professionnels.

En revanche, le coût de certaines immobilisations corporelles qui ne subissent aucune dépréciation physique du fait de l'usage et du temps (terrains, œuvres d'art) n'est ni déductible ni amortissable.

### 3° Immobilisations incorporelles

**493** D'une manière générale, les éléments incorporels du patrimoine professionnel (clientèle, droit au bail, parts de société) ne subissent pas de dépréciation du fait de l'usage et du temps et ne sont donc pas amortissables.

Ainsi, il a été jugé que ne pouvait faire l'objet d'un amortissement, l'apport à une société d'expertise comptable d'un portefeuille mandats de commissariat aux comptes dès lors que ce portefeuille ne constituait pas un élément dissociable du reste de la clientèle de la société bénéficiaire dont la clientèle se renouvelle en permanence au fur et à mesure de la résiliation de certains mandats et de l'obtention de nouveaux. En outre, il n'est pas prévisible que ce portefeuille, qui s'est intégré de manière indissociable à celui de la société bénéficiaire de l'apport, se déprécie de manière irréversible avec le temps (CE, n° 188975, 17 mai 2000 ; CAA Versailles, 1<sup>er</sup> juill. 2008, n° 07VE00524).

**494** Cette règle connaît cependant des exceptions pour certains éléments incorporels :

- les frais de premier établissement (V. 152) ;
- les logiciels (V. 549) ;
- certains brevets (V. 552) ;
- les sites internet (V. 555).

## C. – BASE D'AMORTISSEMENT – RÈGLES GÉNÉRALES

### 1° Immobilisations acquises à titre onéreux

#### ■ Sources

CGI, ann. II, art. 15 ; CGI, ann. III, art. 38 ; BOI-BIC-AMT-10-30-30-10, § 1 et s., 8 sept. 2014

**495** Les immobilisations acquises à titre onéreux (celles reçues en contrepartie d'un paiement) sont inscrites au registre des immobilisations pour leur **prix de revient qui correspond à leur coût d'acquisition**.

Concernant les incidences sur le prix de revient à prendre en compte pour les professionnels assujettis à la TVA qui procèdent à des régularisations de TVA sur des immobilisations amortissables, V.112.

**496** Le coût d'acquisition correspond au **prix d'achat** :

- **minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement obtenus et ;**
- **majoré des droits de douane, des taxes non récupérables et des coûts directement engagés pour la mise en état d'utilisation du bien.**

## a) Notion de prix d'achat

**497** Le prix d'achat s'entend du prix convenu entre les parties pour l'acquisition, c'est-à-dire de la somme due pour l'acquisition de l'élément qui résulte en principe de la comptabilité.

Lorsque le prix d'achat fait l'objet d'une révision, les modifications de prix ultérieures doivent être prises en compte par une augmentation ou une diminution de la valeur inscrite sur le registre des immobilisations. Le montant porté en comptabilité lors de l'entrée dans le patrimoine est considéré comme le prix définitif, quelles que soient les modalités de règlement.

S'agissant des biens acquis moyennant le paiement d'une rente viagère, le prix d'achat s'entend du prix stipulé ou, à défaut, de la valeur réelle du bien estimée au jour de l'acquisition.

## b) Éléments minorant le prix d'achat

### 📄 Sources

BOI-BIC-CHG-20-20-10, § 10 et 20, 23 sept. 2013

**498** Le coût d'acquisition doit être minoré des remises, rabais commerciaux et escomptes obtenus par le professionnel.

Toutefois le bonus accordé lors de l'acquisition d'un véhicule non polluant n'a pas à être pris en compte (V.112).

Les rabais et remises correspondent aux avoirs commerciaux établis par le fournisseur, quel que soit leur motif, à la date d'acquisition ou postérieurement. Dans ce dernier cas, il convient de rectifier la valeur d'inscription à l'actif de l'immobilisation.

Les escomptes obtenus s'entendent des escomptes de règlement. Le prix d'inscription à l'actif correspond au paiement comptant versé, net de l'escompte.

**IMPORTANT** La base amortissable d'un local professionnel est constituée par le prix d'acquisition du local diminué de la valeur du terrain sur lequel il a été édifié (CE, 18 janv. 1989, n° 56752). Ce principe s'applique également aux locaux faisant partie d'immeubles urbains occupant toute la superficie du terrain.

Pour estimer la valeur du terrain, il est recommandé de demander au notaire, dès l'acquisition du bien immobilier, une ventilation du prix entre le terrain et la construction.

S'agissant des locaux en cours de construction, le professionnel qui a décidé d'affecter son local au patrimoine professionnel, doit inscrire sur le registre des immobilisations et des amortissements, le prix de revient du local au 31 décembre de chaque année écoulée entre le début des travaux et la date de mise en service du local. Cette inscription « progressive » du prix de revient des travaux de construction d'un local n'ouvre pas droit à la déduction d'un amortissement. On rappelle que le point de départ de l'amortissement du local est constitué par sa date effective de mise en service.

## c) Sommes à ajouter au prix d'achat

### 📄 Sources

BOI-BIC-CHG-20-20-10, § 1 et s., 23 sept. 2013

**499 Frais accessoires** – Le prix d'achat doit être majoré des droits de douane et des taxes non récupérables. Le prix d'achat est retenu pour son montant net de taxes récupérables (TVA notamment) (BOI-BIC-CHG-20-20-10, § 30, 23 sept. 2013).

**IMPORTANT** Ainsi, pour les professionnels qui ne sont pas redevables de la TVA, le prix d'achat est toujours retenu TTC. Pour les professionnels redevables de la TVA, le prix d'achat est retenu :

- HT, lorsque la taxe correspondante est récupérable ;
- TTC, lorsque la taxe n'est pas récupérable.

**500** Le prix d'achat doit également être majoré de l'ensemble des coûts nécessaires pour mettre l'immobilisation en place et en état de fonctionner.

Il s'agit notamment :

- des frais de livraison et de maintenance ;
- des frais de transport, d'installation, de montage ;
- des coûts liés aux essais de bon fonctionnement ;
- des honoraires des professionnels tels que les architectes, géomètres, experts, évaluateurs, conseils ;
- des coûts de préparation du site et des frais de démolition nécessaires à la mise en place de l'immobilisation.

**501** Les frais pris en compte sont ceux supportés jusqu'à la date à laquelle l'immobilisation a atteint le rendement initial attendu.

En revanche, le malus supporté en cas d'acquisition d'un véhicule considéré comme polluant n'a pas à être retenu dans le prix d'achat (V.419).

**502 Frais d'acquisition des immobilisations** – Les frais d'acquisition des immobilisations corporelles et incorporelles affectées à l'exercice de la profession (commissions versées à un intermédiaire, honoraires de

notaire, droits de mutation et d'enregistrement à titre onéreux et à titre gratuit, frais d'insertion et d'affiches, frais d'adjudication) doivent sur option (BOI-BIC-CHG-20-20-10, § 140 et s., 23 sept. 2013) :

- soit être **déduits en totalité l'année de leur paiement** ;
- soit être **amortis sur la même durée que l'élément d'actif auquel ils se rapportent**.

L'**option est formalisée** sur papier libre joint à la déclaration de résultat, elle conditionne le traitement fiscal de l'ensemble des frais supportés par le cabinet à l'occasion de toutes les acquisitions d'immobilisations effectuées jusqu'à la cessation de l'activité. Elle est irrévocable.

**503 Coûts d'emprunt** – Sur option, les **coûts d'emprunts** qui financent l'**acquisition ou la production d'une immobilisation**, corporelle ou incorporelle, peuvent être compris dans le coût d'origine de l'immobilisation lorsqu'elle exige une **longue période de préparation ou de construction** avant de pouvoir être utilisée (BOI-BIC-CHG-20-20-10, § 60 à 130, 23 sept. 2013).

À titre pratique, une période d'un an est considérée comme une période longue.

**504** Concernant les immobilisations acquises, cette option n'est possible que lorsque la préparation est financée en tout ou partie par le professionnel. Ainsi, ne peuvent être compris dans le coût d'origine, les coûts d'emprunt finançant l'acquisition d'immobilisations livrées clef en main (immeubles ou installations).

Les **coûts visés peuvent inclure les intérêts sur découverts bancaires et emprunts à court terme et long terme, l'amortissement des primes d'émission ou de remboursement** relatives aux emprunts, les frais d'émission.

**505** L'option pour l'incorporation des coûts d'emprunt à la valeur d'inscription de l'immobilisation est irrévocable et s'applique à tous les coûts d'emprunt servant à financer l'acquisition ou la création de l'immobilisation. Elle est formalisée sur papier libre qui doit être joint à la déclaration de résultat.

## 2° Immobilisations acquises par voie d'apport ou d'échange

### ■ Sources

BOI-BIC-AMT-10-30-30-20, § 40 et s., 2 mars 2016 ; BOI-BIC-CHG-20-20-10, § 280 et 290 et s., 23 sept. 2013

**506** La base à retenir pour les biens apportés au patrimoine professionnel ou acquis en échange d'un ou plusieurs autres biens est égale :

- à la valeur d'apport en cas d'apport (figurant en principe sur le traité d'apport) ;
  - ou, en cas d'échange, à la **valeur vénale de ces biens au jour de leur inscription** au registre des immobilisations.
- Il est rappelé que sur le plan fiscal, l'opération d'échange s'analyse en une opération de vente suivie d'un achat et peut donc constituer, de ce point de vue, le fait générateur d'une plus-value.

**Exemple** M. François Martin débute une activité professionnelle le 15 juin 2018. Il a acquis courant 2014 un véhicule qu'il veut désormais affecter à son patrimoine professionnel. Pour déterminer la base d'amortissement, il peut se référer à l'Argus du mois de juin 2018. Il pourrait de même demander à un professionnel une estimation écrite de la valeur de son véhicule à cette date.

## 3° Immobilisations acquises à titre gratuit

### ■ Sources

CGI, art. 41 ; CGI, ann. III, art. 38 quinquies ; BOI-BIC-AMT-10-30-30-20, § 10, 2 mars 2016 ; BOI-BIC-CHG-20-20-10, § 270 et s., 23 sept. 2013

**507** Les immobilisations acquises à titre gratuit (succession, donation, apport) sont **inscrites au patrimoine professionnel pour leur valeur vénale**.

En pratique, l'Administration estime que la valeur d'inscription au patrimoine professionnel doit être déterminée d'après la valeur indiquée dans l'acte de transmission.

**508** Toutefois, lorsque des immobilisations sont acquises dans le **cadre du régime de faveur prévu pour la transmission**, à titre gratuit, de cabinets libéraux (CGI, art. 787 B et CGI, art. 787 C), les immobilisations doivent être reprises pour la même valeur que celle figurant sur le registre des immobilisations du donateur ou du défunt. On rappelle, en effet, que les transmissions par voie de succession ou de donation d'une activité professionnelle libérale peuvent, sous certaines conditions, bénéficier d'une exonération partielle de droits de mutation à titre gratuit. Ainsi, selon la forme d'exercice de l'activité transmise, sont exonérés de tels droits à concurrence de 75 % de leur valeur :

- les parts ou actions de la société (CGI, art. 787 B) ;
- les biens meubles ou immeubles, corporels ou incorporels, affectés à l'activité (CGI, art. 787 C).

Par ailleurs, lorsque l'exploitation est continuée par un ou plusieurs héritiers ou successibles en ligne directe ou par le conjoint survivant, la transmission peut s'opérer, sous certaines conditions, sous le bénéfice de l'article 41 du CGI (V. **603**). Aux termes de ces dispositions, l'amortissement déductible pour l'établissement de l'impôt



doit, en ce qui concerne les biens acquis par succession, être déterminé d'après l'estimation retenue pour le paiement des droits de mutation par décès.

## 4° Règles particulières applicables aux composants

### a) Principe

**509** La méthode par composants implique :

- d'une part, l'identification et la comptabilisation séparée de la structure et des composants, à la date d'inscription de l'immobilisation au registre des immobilisations (valorisation initiale) ;
- d'autre part, lors du remplacement ou du renouvellement d'un composant, la sortie de la valeur nette comptable du composant remplacé et l'inscription de la valeur d'acquisition du composant de remplacement (valorisation des remplacements).

**IMPORTANT** Ce traitement trouve également à s'appliquer lorsqu'un composant n'a pas été identifié lors de l'acquisition d'une immobilisation mais seulement en cours d'utilisation à l'occasion d'un remplacement. Les règles applicables pour la détermination de la base amortissable des immobilisations inscrites sur le registre des immobilisations au 1<sup>er</sup> janvier 2005 (première année d'application de la méthode d'amortissement par composants) sont présentées au (V.484).

### b) Valorisation initiale

#### 📖 Sources

BOI-BIC-CHG-20-20-10, § 250, 23 sept. 2013

**510** Plusieurs situations doivent être distinguées suivant que des pièces justificatives permettent ou non d'identifier la valeur de chaque élément :

- en cas d'acquisition d'un bien immobilisé à titre onéreux : la valeur d'un composant doit en principe correspondre au prix facturé lorsque ce prix est distinctement libellé pour le composant concerné. À défaut de mention expresse sur la facture, il est possible de se référer à des éléments d'information complémentaires apportés par le fournisseur ;
- en cas d'acquisition d'immobilisations d'occasion ou à la suite d'opérations d'apport : il sera possible de reconstituer la valeur du composant :
  - soit en déterminant la valeur de chaque élément par rapport au coût total de l'immobilisation en fonction du coût actuel à neuf des différents éléments ayant les mêmes caractéristiques techniques,
  - soit à partir de la ventilation opérée pour des immobilisations semblables en tenant compte des différences techniques et de l'évolution des prix.
- en cas d'apport ou d'opérations assimilées réalisés à la valeur comptable, il est possible de se référer à la ventilation des éléments retenue par l'apporteur, sauf si le bénéficiaire des apports justifie d'une décomposition différente de l'immobilisation du fait d'une utilisation différente notamment.

**IMPORTANT** Dans tous les cas, la valeur de la structure du bien décomposé doit correspondre à la valeur du bien pris dans son ensemble minorée de la valeur attribuée aux différents composants. Les différents éléments du prix d'acquisition tels que les coûts directement attribuables et les frais d'acquisition peuvent être affectés à proportion de la valeur de chaque élément.

### c) Valorisation lors des remplacements

#### 📖 Sources

BOI-BIC-CHG-20-20-10, § 260, 23 sept. 2013

**511** Lors d'un remplacement, la valeur nette comptable du composant remplacé est comptabilisée en charges (moins-values à court terme).

La valeur du composant de remplacement est inscrite sur le registre des immobilisations et amortie de manière séparée.

Cette valeur correspond au coût d'acquisition.

## D. – DURÉE ET TAUX D'AMORTISSEMENT

### 1° Immobilisations non décomposées

#### 📖 Sources

BOI-BIC-AMT-10-40-10, § 20, 16 déc. 2013

**512** L'amortissement pratiqué doit correspondre à la dépréciation des éléments immobilisés. Le professionnel fixe sous sa responsabilité la durée d'amortissement des éléments immobilisés en fonction de leur durée d'usages.

Cette durée est déterminée d'après les **usages de chaque nature d'activité** compte tenu des circonstances particulières qui peuvent influencer cette durée.

## 2° Immobilisations décomposées

### ■ Sources

BOI-BIC-AMT-10-40-10, § 80 et s., 16 déc. 2013

**513** Lorsque les immobilisations ont été **décomposées** :

- la durée d'amortissement des **composants** résulte également des usages dans chaque profession (rarement établis pour l'instant). À défaut de durée d'usage il conviendra de retenir la durée moyenne séparant deux remplacements ;
- lors du **remplacement d'un de ces composants**, la durée d'amortissement du nouveau composant est **fixée selon les modalités suivantes** :
  - le **composant devra à nouveau être remplacé** avant la fin de la période d'amortissement de la structure : dans ce cas le composant doit être amorti sur la **durée normale d'utilisation du composant d'origine**, sauf changement des conditions d'utilisation,
  - **plus aucun remplacement du composant** ne devra intervenir : le composant est amorti sur la **durée d'amortissement résiduelle de la structure**,
  - le **remplacement du composant** intervient alors même que la **structure est totalement amortie** : le composant est amorti sur sa **durée normale d'utilisation**.

**514** Concernant la structure, c'est-à-dire la partie de l'immobilisation restant après décomposition, elle doit comme les composants être amortie sur la durée normale d'utilisation (CGI, art. 39, 2°). Après décomposition, la structure ne peut être considérée comme identique à l'immobilisation prise dans son ensemble. Dans ces conditions, en l'absence d'usage pour les structures, il convient de se référer à la durée normale d'utilisation, soit la durée de vie de la structure. Toutefois, l'Administration admet, par dérogation, qu'elle puisse être amortie sur la **durée d'usage fiscale applicable à l'immobilisation corporelle prise dans son ensemble**.

## 3° Point de départ de l'amortissement

### ■ Sources

BOI-BIC-AMT-20-10, § 120 et s., 12 sept. 2012 ; BOI-BIC-AMT-20-20-30, § 10 et s., 12 sept. 2012

**515** Que l'immobilisation soit décomposée ou non, le point de départ de l'amortissement est constitué par :

- la **date de mise en service** du bien, c'est-à-dire la date à laquelle l'immobilisation est en état de fonctionner suivant l'utilisation prévue par le professionnel, en cas d'**amortissement linéaire** ;  
Il en résulte notamment, qu'en cas d'acquisition d'un local, l'amortissement ne peut commencer qu'à compter de la date à laquelle ont été achevés les travaux nécessaires à son utilisation effective (CAA Versailles, n° 14VE00348, 16 déc. 2014).  
Cependant, la date d'acquisition peut-être prise en compte lorsqu'il apparaît que l'immobilisation s'est dépréciée avant sa mise en service.
- la **date d'acquisition du bien** (jour du transfert de propriété) en cas d'**amortissement dégressif**, même si la date de mise en service du bien est ultérieure.

**IMPORTANT** Les immobilisations (y compris les immeubles) acquises avec une **clause de réserve de propriété** peuvent être amorties par l'acquéreur dès leur inscription au registre des immobilisations même si le transfert de propriété, subordonné au paiement intégral du prix, n'est pas effectif.

## 4° Taux couramment utilisés

### ■ Sources

BOI-BIC-AMT-10-40-30, § 1 et s., 23 sept. 2013

**516** Le taux d'amortissement est le résultat du rapport suivant : **100/durée normale d'utilisation (en années)**.

Les **taux d'amortissement les plus courants** sont les suivants :

- Construction : 2 à 3,5 %
- Immeuble à usage de bureaux : 4 %
- Bâtiment à usage de clinique chirurgicale : 3,5 % (CE, 17 mai 1958, n° 39882)
- Matériel et outillage : 10 à 20 % ou durée réelle d'utilisation s'ils constituent un composant identifié

- Matériel de bureau : 10 à 20 %
- Véhicule automobile : 20 à 25 %
- Micro-ordinateurs : 33,33 %
- Mobilier : 10 %
- Agencements, installations : 5 à 10 %

**Concernant les immeubles que le professionnel fait construire, les taux les plus courants sont les suivants :**

- Gros œuvre : 2 à 2,5 %
- Toiture : 5 %
- Façade : 5 %
- Canalisations et plomberie : 4 %
- Chauffage : 3,33 % à 5 %
- Menuiseries extérieures : 4 %
- Aménagements intérieurs : 6,66 %

**IMPORTANT** L'Administration fiscale ne peut remettre en cause les durées retenues si elles résultent des usages et peut s'abstenir de les remettre en cause lorsqu'elles ne s'écartent pas de plus de 20 % de ces usages.

Ces taux sont **donnés à titre indicatif** ; l'appréciation de la durée normale d'utilisation est une question de fait et doit être fixée en fonction des circonstances particulières (conditions d'utilisation, progrès technique). Ainsi, si une durée d'utilisation plus courte que la durée normale peut être retenue, pour le calcul des annuités d'amortissement afférentes aux biens qui subissent une dépréciation anormale, il appartient alors aux professionnels d'apporter la preuve du caractère anormal de la dépréciation subie par les éléments considérés. Cette faculté doit donc être exercée avec précaution et dans des cas exceptionnels et justifiables.

## E. – AMORTISSEMENT LINÉAIRE

### 1° Biens concernés

#### 📖 Sources

BOI-BIC-AMT-20-10, § 1 et s., 12 sept. 2012

**517** Sont notamment visés par ce mode d'amortissement :

- les **immeubles** ;
- les **mobiliers et les matériels** n'ouvrant pas droit à l'amortissement dégressif (V.520) ;
- les **agencements et outillages** sauf lorsqu'ils sont étroitement incorporés à une installation elle-même amortissable selon le mode dégressif ;
- les **biens d'occasion** ;
- les **biens dont la durée normale d'utilisation est inférieure à 3 ans** ;
- les **dépenses de conception de logiciel** lorsque ces dépenses ont été immobilisées (V.549) ;
- les **biens qui ouvrent droit au régime de l'amortissement dégressif**.

### 2° Modalités de calcul

**518 Principe** – L'amortissement linéaire est le **régime de droit commun**. Les annuités sont constantes.

Pour les éléments mis en service en cours d'année, la première annuité doit être calculée prorata temporis : le temps couru s'apprécie en nombre de jours (les **mois sont de 30 jours** et les **années de 360 jours**). La même règle s'applique en principe, en cas de cession en cours d'année.

**Exemple** M. Martin achète le 10 juillet de l'année N, une armoire d'une valeur de 1 000 €.

Compte tenu de la durée d'usage retenu pour le mobilier dans le cadre de sa profession qui est de 10 ans, le taux d'amortissement est fixé à 10 %.

La dotation d'amortissement de l'année N s'élève à :  $1\,000 \times 10\% \times 170/360 = 47,22$  €.

La même règle s'applique en principe pour une cession en cours d'année.

**519 Erreur de calcul** – Il peut arriver qu'au cours d'un exercice, **une erreur de calcul ou de taux soit introduite**, faussant la valeur nette comptable et le cumul d'amortissement normalement déductible. Lorsque cette erreur est découverte après la clôture de la période d'imposition, on est en présence d'un **amortissement réputé irrégulièrement différé**. Cet amortissement **doit être comptabilisé sur la période d'imposition au cours de laquelle l'erreur est découverte mais n'est plus fiscalement déductible**. Il doit donc être réintégré de façon extra comptable.

**Exemple** Un médecin a fait l'acquisition en N, le 1<sup>er</sup> mars, d'un mobilier de bureau pour une valeur de 10 000 € amorti en linéaire sur 8 ans soit 12,5 %. En N+2, le registre des immobilisations fait apparaître une annuité de 0 € pour un cumul d'amortissement de 2 291,67 €. L'erreur n'est découverte qu'au moment d'établir la déclaration n° 2035 de l'exercice N+6.

Au titre de N+6, ce médecin devra comptablement passer une dotation supplémentaire de 1 250 € (soit 2 500 € au total pour cette période d'imposition) mais réintégrer ces 1 250 € supplémentaires qui, correspondant à la dotation qui aurait dû être pratiquée en N+2, ne sont pas fiscalement déductible en N+6.

En revanche, en cas de cession ultérieure du bien concerné, la valeur nette comptable devra être déterminée en tenant compte de la dotation de N+2 pour le calcul de la plus-value éventuelle.

## F. – AMORTISSEMENT DÉGRESSIF

### 1° Conditions d'application

#### ■ Sources

CGI, ann. II, art. 22 ; CGI, art. 93-1-2° ; BOI-BIC-AMT-20-20, § 1 et s., 12 sept. 2012

**520** Le système de l'amortissement dégressif a été introduit dans la législation fiscale pour des raisons d'ordre économique.

Ce régime déroge au droit commun sur option du professionnel et **ne peut être utilisé que pour certains biens énumérés limitativement**.

L'option pour le régime dégressif est facultative et il est possible de se replacer sous le régime linéaire après avoir eu recours au dégressif. La base d'amortissement étant alors la valeur résiduelle du bien.

En revanche, il n'est pas possible de passer d'un mode d'amortissement linéaire à un mode d'amortissement dégressif.

**IMPORTANT** La structure et les composants d'une immobilisation décomposée peuvent être amortis selon un rythme dégressif dans les mêmes conditions que l'immobilisation prise dans son ensemble.

Pour la structure, le coefficient de majoration est déterminé par référence à la durée d'amortissement de l'immobilisation elle-même, soit la durée d'usage.

Pour les composants (y compris ceux de remplacement s'ils sont neufs), ils peuvent être amortis sur un mode dégressif, s'ils sont eux-mêmes éligibles à ce mode d'amortissement ou si l'immobilisation d'ensemble à laquelle ils se rattachent est éligible à ce mode d'amortissement. Le coefficient est déterminé par référence à la durée d'amortissement du composant (BOI-BIC-AMT-20-20-40, § 1 et s., 12 sept. 2012).

**521** L'amortissement dégressif se caractérise par des annuités d'importance décroissante calculées en fonction d'un taux majoré appliqué à des valeurs résiduelles de plus en plus faibles.

**IMPORTANT** L'amortissement dégressif **ne peut pas s'appliquer à des biens d'occasion ou d'une durée d'utilisation inférieure à 3 ans** (BOI-BIC-AMT-20-20-30, 12 sept. 2012).

### 2° Biens concernés

#### ■ Sources

CGI, ann. II, art. 22 ; BOI-BIC-AMT-20-20-10, § 1 et s., 12 sept. 2012

#### a) Matériels utilisés par les géomètres-experts

**522** Sont éligibles au régime de l'amortissement dégressif les **matériels de levée terrestre et de photogrammétrie utilisés par les géomètres-experts** lorsque ces matériels sont identiques à ceux utilisés par les entreprises industrielles pour leurs besoins topographiques, le positionnement d'ouvrages ou la représentation numérique d'environnements.

Il s'agit notamment des théodolites et tachéomètres électroniques, niveaux digitaux, systèmes de positionnement par satellite à usage topographique, systèmes d'orientation gyroscopique, appareils de restitution analytiques, stations photogrammétriques numériques et scanners photogrammétriques.

#### b) Équipements utilisés par les photographes

**523** Sont éligibles les flashes électroniques utilisés par ces professionnels.

Les autres matériels nécessaires à l'exploitation d'un atelier photographique sont exclus.

#### c) Équipements utilisés par les biologistes et les laboratoires d'analyses médicales

**524** Sont également éligibles les équipements utilisés par les professionnels libéraux lorsqu'ils sont identiques à des matériels utilisés pour des opérations industrielles de fabrication ou de transformation.

Sont donc concernés les **équipements informatiques lourds, les matériels de laboratoire relatifs à la microbiologie et la biologie moléculaire** et les **compteurs de particules** utilisés par les biologistes ou les laboratoires d'analyses médicales ainsi que, sous réserve qu'ils soient identiques à ceux utilisés par les hôpitaux et les centres médico-sociaux, les **équipements nécessaires à leur activité de biochimie, d'hématologie et d'immuno-enzymologie**.

#### d) Matériels utilisés par les médecins électroradiologistes

**525** Dès lors qu'ils sont identiques à ceux utilisés par les hôpitaux et les centres médico-sociaux, sont admis à l'amortissement dégressif les matériels utilisés par les médecins électroradiologistes pour les examens de dépistage.

#### e) Matériels utilisés par les chirurgiens-dentistes

**526** Il s'agit des machines spécialement conçues pour le nettoyage des instruments de chirurgie dentaire, bacs à ultrasons, thermodésinfecteurs, laveurs désinfecteurs, stérilisateur à vapeur d'eau ou à vapeur chimique, désinfecteurs d'eau sur unit, unit comportant des systèmes de décontamination intégrés, pompes à salive, systèmes d'aspiration, radiovisiographes.

**IMPORTANT** Les fauteuils dentaires n'ouvrent pas droit à l'amortissement dégressif.

#### f) Matériels utilisés par les médecins

**527** Il s'agit des endoscopes, échocardiographes et échographes dès lors qu'ils sont nécessaires au diagnostic médical.

#### g) Biens utilisés pour des opérations de transport

**528** Ne peuvent être retenus, à ce titre, que les véhicules du type camions et camionnettes dont la charge utile est au moins égale à deux tonnes.

#### h) Matériel de manutention

**529** Sont susceptibles d'être amortis selon le système dégressif les ascenseurs, les monte-charges, les diables et les chariots.

#### i) Installations destinées à l'assainissement de l'atmosphère

**530** Il s'agit des installations destinées à assainir l'atmosphère intérieure (matériels de ventilation, de conditionnement, de filtrage de l'air, d'élimination des poussières et des buées, etc.).

#### j) Installations productrices de chaleur et d'énergie

**531** Sont notamment visés les appareils de chauffage (installations de chauffage central, installations de chauffage à air chaud, radiateurs électriques, etc.), les matériels destinés à économiser l'énergie et les matériels de production d'énergies renouvelables (chaudières à vapeur, à eau chaude, systèmes de climatisation réversible,...) (CGI, art. 39 AA ; CGI, ann. IV, art. 02 ; BOI-BIC-AMT-20-20-50, 2 sept. 2015).

**IMPORTANT** Les matériels destinés à économiser l'énergie et les équipements de production d'énergies renouvelables acquis entre le 1<sup>er</sup> janvier 2001 et le 1<sup>er</sup> janvier 2003 ont pu bénéficier d'un amortissement dégressif accéléré. Pour les matériels acquis au cours de cette période, les coefficients d'amortissement dégressif ont été portés à 2, 2,5 et 3.

#### k) Installations de sécurité

**532** Ce sont les installations destinées à assurer la sécurité de l'exploitation ainsi que la protection du personnel :

- équipements d'extinction et de détection d'incendie (avertisseurs, pompes à incendie, etc.) ;
- appareillages permettant la détection des vols et destinés à la protection contre le vol ;
- appareillages de systèmes de protection appliqués à certaines machines.

#### l) Installations à caractère médico-social

**533** Il s'agit des installations qui ont pour objet d'assurer le contrôle médical du personnel, à l'exclusion des installations d'hygiène (lavabos, etc.).

#### m) Machines de bureau

**534** Sous réserve de l'exclusion des machines à écrire, même électriques (toutefois les machines à écrire à frappe électrique entièrement automatique sont éligibles), l'amortissement dégressif est applicable :

- à toutes les machines de bureau, soit, sans que cette liste soit limitative, aux machines à calculer, à timbrer, à facturer et à affranchir, aux magnétophones, aux télécriteurs, aux machines statistiques, aux duplicateurs et appareils à reproduire ;
- aux équipements relatifs à la micro-informatique (ordinateurs, scanners, imprimantes) ;

– à certains **matériels de téléphonie** : standards téléphoniques numériques, autocommutateurs téléphoniques, composeurs automatiques de numéros de téléphone, interphones, répondeurs enregistreurs, télex et autres matériels assurant la transmission à distance de textes, modems.

**535** En revanche, le **mobilier de bureau**, les **tables de dessin industriel**, les **tables de dactylographie**, les **classeurs**, les **fichiers**, les **installations téléphoniques** (autres que celles visées ci-avant) n'ouvrent pas droit à l'amortissement dégressif.

#### n) Matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifique ou technique

**536** L'amortissement dégressif est applicable aux matériels utilisés à des recherches fondamentales, à des recherches appliquées ou à des opérations de développement, effectuées soit en bureaux d'études ou de calculs, soit en laboratoires, soit en ateliers pilotes, soit en stations expérimentales (CGI, ann. II, art. 16).

### 3° Modalités de calcul de l'amortissement dégressif

#### ■ Sources

BOI-BIC-AMT-20-20-30, 12 sept. 2012

**537** Le **taux applicable** pour le calcul de l'amortissement dégressif est obtenu en **multipliant le taux de l'amortissement linéaire par un coefficient variable selon la durée d'utilisation**.

Le tableau ci-après fait ressortir les taux d'amortissement dégressif applicables, pour les biens acquis à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011 en fonction des durées habituelles d'utilisation.

#### Coefficients et taux d'amortissement dégressif pour les biens acquis à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011

Durée d'utilisation (années)	Taux d'amortissement linéaire (%)	Coefficient d'amortissement dégressif	Taux d'amortissement dégressif (%)
3	33,33	1,25	41,67
4	25	1,25	31,25
5	20	1,75	35
6	16,67	1,75	29,17
6,66	15	2,25	33,75
8	2,50	2,25	28,13
10	10	2,25	22,50
12	8,33	2,25	18,75
15	6,67	2,25	15
20	5	2,25	11,25

**538 Cas particuliers des biens éligibles au crédit d'impôt recherche** – Les coefficients d'amortissement dégressif appliqués aux **matériels et outillages acquis ou fabriqués depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2004** qui sont utilisés à des opérations de recherche scientifique et technique éligibles au crédit d'impôt recherche sont **majorés d'un quart de point** (CGI, art. 39 AA quinquies ; BOI-BIC-AMT-20-20-50, 2 sept. 2015). Les matériels et outillages éligibles sont en particulier ceux affectés à des opérations de recherche ayant notamment pour objet :

- la découverte et la mise au point de nouvelles techniques de production, de nouveaux procédés et appareils de fabrication, ainsi que le perfectionnement de tous appareils ou procédés de fabrication déjà utilisés ;
- la découverte et la mise au point de nouveaux procédés et appareils de contrôle des fabrications, ainsi que le perfectionnement des procédés et appareils de contrôle déjà utilisés ;
- l'amélioration des appareils et des techniques dans les domaines médical et vétérinaire ;
- l'amélioration des conditions humaines de travail et de vie.

**539** Pour les biens acquis ou fabriqués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004, les coefficients utilisés pour le calcul de l'amortissement dégressif majoré sont les suivants :

- 1,5 lorsque la durée normale est de trois ou quatre ans ;
- 2 lorsque la durée normale est de cinq ou six ans ;
- 2,5 lorsque cette durée est supérieure à six ans.

**540 Biens acquis entre le 4 décembre 2008 et le 31 décembre 2009** – L'article 29, II de la loi de finances rectificative pour 2008 avait prévu, de **façon exceptionnelle**, de **majorer de 0,5 point** les coefficients d'amortissement

sement dégressif normalement applicables depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2001. Cette mesure temporaire s'est appliquée aux seuls biens éligibles à ce mode d'amortissement acquis entre le 4 décembre 2008 et le 31 décembre 2009. Les coefficients applicables à ces biens ont donc été les suivants :

- 1,75 lorsque la durée normale est de trois ou quatre ans ;
- 2,25 lorsque la durée normale est de cinq ou six ans ;
- 2,75 lorsque cette durée est supérieure à six ans ;

Par ailleurs, dès lors qu'ils étaient plus favorables au professionnel, ces coefficients d'amortissement dégressif ont pu également s'appliquer, pour la même période, aux matériels et outillages qui sont utilisés à des opérations de recherche scientifique et technique éligibles au crédit d'impôt recherche (V. 538).

**541 Biens acquis entre le 1<sup>er</sup> janvier 2001 et le 3 décembre 2008** – Les coefficients d'amortissement dégressif appliqués aux biens acquis ou fabriqués à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2001 et jusqu'au 3 décembre 2008 étaient les mêmes qui s'appliquent depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, à savoir :

- 1,25 lorsque la durée normale est de trois ou quatre ans ;
- 1,75 lorsque la durée normale est de cinq ou six ans ;
- 2,25 lorsque cette durée est supérieure à six ans.

**542 Biens acquis avant le 1<sup>er</sup> janvier 2001** – Les taux d'amortissement pour les biens acquis avant le 1<sup>er</sup> janvier 2001 sont rappelés ci-dessous :

#### Coefficients et taux d'amortissement dégressif pour les biens acquis avant le 1<sup>er</sup> janvier 2001

Durée d'utilisation (années)	Taux d'amortissement linéaire (%)	Coefficient d'amortissement dégressif	Taux d'amortissement dégressif (%)
3	33,33	1,5	50
4	25	1,5	37
5	20	2	40
6	16,66	2	33,33
6,66	15	2,5	37,50
8	12,50	2,5	31,25
10	10	2,5	25
12	8,33	2,5	20,83
15	6,66	2,5	16,66
20	5	2,5	12,50

#### a) Calcul de la première annuité dégressive

**543** La première annuité est calculée en appliquant au prix de revient du bien, le taux d'amortissement dégressif approprié.

Pour les biens acquis en cours d'année, la première annuité doit faire l'objet d'un ajustement prorata temporis. Cet ajustement est effectué par douzièmes à compter du premier jour du mois d'acquisition du bien (BOI-BIC-AMT-20-20-30, § 180, 12 sept. 2012).

Ainsi, la première annuité dégressive afférente à un élément acquis le 17 février doit être réduite aux 11/12<sup>e</sup> de l'annuité normale.

#### b) Calcul des annuités suivantes

**544** Chacune des années suivantes, l'annuité est déterminée en appliquant le taux retenu à la valeur résiduelle de l'immobilisation.

La valeur résiduelle est égale au prix de revient du bien, diminué du montant des amortissements antérieurs (BOI-BIC-AMT-20-20-30, § 230, 12 sept. 2012).

**IMPORTANT** Lorsque l'annuité d'amortissement dégressif devient inférieure au quotient : valeur résiduelle sur le nombre d'années d'utilisation restantes, le professionnel peut calculer un amortissement égal à ce quotient. En aucun cas, le total des annuités dégressives ne peut être inférieur au montant cumulé des annuités linéaires (BOI-BIC-AMT-20-20-30, § 250, 12 sept. 2012).

**Exemple** Soit un matériel acquis 10 000 € le 15 juillet 2018.

Le taux linéaire applicable est de 20 %. La durée normale d'utilisation est de 5 ans, le coefficient applicable est de 1,75 (V. 541). Le taux est donc de : 20 % x 1,75 = 35 %.

Tableau d'amortissement

Année	Base à amortir	Taux	Annuité d'amortissement	Amortissement cumulés	Valeur nette comptable
2018	10 000 €	35 %	1 750 €	1 750 €	8 250 €
2019	8 250 €	35 %	2 887,50 €	4 637,50 €	5 362,50 €
2020	5 362,50 €	35 %	1 876,87 €	6 514,37 €	3 485,63 €
2021*	3 485,63 €	50 %	1 742,81 €	8 257,18 €	1 742,82 €
2022	1 742,82 €	100 %	1 742,81 €	10 000 €	0

\*En 2021, l'annuité dégressive serait de  $3\,485,63 \times 35\% = 1\,219,97$  inférieure à 1 742,82 € ( $3\,485,63/2$ ) soit la valeur résiduelle divisée par le nombre d'années restant à courir

## G. – CAS PARTICULIERS

### 1° Biens partiellement affectés à l'exercice de la profession

#### ■ Sources

BOI-BNC-DECLA-10-20, § 550 à 590, 12 sept. 2012

#### a) Principe

**545** Les biens affectés partiellement à l'usage professionnel doivent être inscrits au registre des immobilisations pour la totalité de leur prix d'acquisition :

- l'amortissement doit être calculé sur ce montant et compris intégralement dans la dotation ;
- la quote-part correspondant à l'usage privé est à réintégrer au résultat fiscal.

**Exemple** M. André, géomètre-expert a acquis le 1<sup>er</sup> janvier une voiture particulière, utilisée pour 25 % à usage privé, au prix de 15 000 €. Le taux d'amortissement retenu est de 20 %.

M. André porte sur le registre d'immobilisations son véhicule pour 15 000 €.

La dotation annuelle d'amortissement s'élève à :  $15\,000 \text{ €} \times 20\% = 3\,000 \text{ €}$ .

La quote-part correspondant à l'utilisation privée, soit :  $3\,000 \text{ €} \times 25\% = 750 \text{ €}$  est réintégrée au bénéfice fiscal.

Le professionnel doit faire figurer ces biens sur le registre des immobilisations et des amortissements avec la mention « affecté partiellement à l'exercice de la profession ».

#### b) Exception en faveur des immeubles mixtes

**546** Ce principe comporte une exception. Dans le cas d'immeubles dont l'affectation est mixte, le contribuable qui décide d'affecter le local à son patrimoine professionnel, est autorisé à ne faire figurer sur son registre d'immobilisations que la fraction affectée à l'usage de la profession.

Dans ce cas, la valeur ou le prix de revient global de l'immeuble doit être réduit à due concurrence ainsi que l'annuité d'amortissement.

### 2° Acquisition de logiciels

#### ■ Sources

CGI, art. 236, II ; BOI-BIC-AMT-20-30-70, § 1 et s., 1<sup>er</sup> mars 2017 ; L. fin. pour 2017 n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 32, I, 6°

**547** Le professionnel peut amortir le logiciel linéairement, sur la période pendant laquelle le programme en cause répond à ses besoins.

Il peut également, on le rappelle, si le coût unitaire d'acquisition dudit logiciel est inférieur à 500 € HT, immédiatement déduire en charge ce dernier (V. 461).

**Exemple** M. Martin a acquis pour 12 000 €, le 13 octobre 2018 un programme destiné à la comparaison de diverses analyses. Il compte l'utiliser pendant 5 années. Il l'amortira :

- la première année, prorata temporis soit :  $12\,000 \text{ €} \times 20\% \times 78/360 = 520 \text{ €}$  ;
- pendant quatre ans de :  $12\,000 \text{ €} \times 20\% = 2\,400 \text{ €}$  chaque année ;
- et le solde la sixième année, soit 1 880 €.

#### 548

**IMPORTANT** La loi de finances pour 2017 (L. fin. pour 2017 n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 32, I, 6°) a supprimé, pour les logiciels acquis à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017, le dispositif d'amortissement exceptionnel qui leur était auparavant applicable. Dès lors, les acquisitions concernées doivent désormais, soit être amorties sur un mode linéaire soit, au choix du professionnel, immédiatement déduit si et seulement si le prix unitaire d'acquisition est inférieur à 500 € HT, (V. 461).



### 3° Conception de logiciels

#### ■ Sources

CGI, art. 236, I, ; BOI-BIC-CHG-20-30-30, § 1 à 90, 1<sup>er</sup> mars 2017

**549** Les dépenses de conception de logiciels peuvent, au choix du professionnel, être immobilisées et réparties sur une période maximale de 5 ans ou déduites des résultats de l'année au cours de laquelle elles ont été exposées.

Un logiciel est un ensemble d'instructions, de programmes, procédés et règles ainsi que de la documentation qui lui est éventuellement associée, relatifs au fonctionnement d'un matériel de traitement de l'information.

Un logiciel est caractérisé par des éléments incorporels incluant les programmes nécessaires au traitement de l'information et des éléments corporels servant de supports aux éléments incorporels (disques ou bandes magnétiques, documentation écrite).

**550** Les opérations de conception de logiciels sont celles consistant :

- d'une part, à définir et à décrire les spécifications fonctionnelles des logiciels à réaliser ;
- d'autre part, à assurer les travaux de programmation et les tests de contrôle préalables, soit à la fabrication et à la commercialisation des logiciels, soit à leur utilisation par l'entreprise elle-même.

**551** En revanche, les dépenses d'enregistrement et de reproduction des logiciels sur un support doivent être comprises dans le coût de revient des immobilisations destinées à être utilisées par l'entreprise pour elle-même.

Si l'on se réfère à la documentation établie par l'association française de normalisation (AFNOR) sous le code Z 67-102 (août 1983), on constate que la réalisation d'un programme informatique se déroule en deux phases : une phase de conception et une phase de programmation.

Il semble toutefois que la notion de « conception » retenue dans l'article 236, I du CGI recouvre la totalité des étapes constituant ces deux phases. Ainsi, les frais susceptibles d'être placés sous le régime de l'article 236, I du CGI seraient ceux qui sont exposés jusqu'à - et y compris - l'édition du « logiciel-mère ». Les frais supportés ultérieurement pour la construction du logiciel destiné à être utilisé seraient des éléments du coût de revient.

### 4° Brevets d'invention

#### ■ Sources

BOI-BIC-AMT-10-20, § 380, 1<sup>er</sup> mars 2017 ; BOI-BIC-CHG-20-30-30, § 100 à 130, 1<sup>er</sup> mars 2017 ; BOI-BIC-AMT-10-30-30-10, 8 sept. 2014

**552** Les brevets se déprécient, du fait du changement technologique et parce que leur exploitation tombe dans le domaine public à l'expiration de la période de leur protection juridique. Ils peuvent donc faire l'objet d'un amortissement échelonné sur la durée de cette protection ou sur leur durée d'utilisation si elle est inférieure. Toutefois, pour tenir compte de l'accélération du changement technologique et afin de favoriser l'acquisition de brevets par les entreprises utilisatrices, il demeure possible d'amortir les dépenses d'acquisition ou de dépôt de brevets sur une période minimale de 5 ans, à la condition que la même durée d'amortissement soit retenue en comptabilité.

**553** Concernant le cas particuliers des brevets acquis moyennant le versement de redevances (proportionnelles au chiffre d'affaires par exemple) , ces biens doivent être inscrits à l'actif pour leur valeur réelle représentée, le cas échéant, par le montant de la somme fixe prévue au contrat augmentée de la valeur estimée des redevances annuelles à verser.

Toutefois, l'amortissement doit, en principe, être effectué, à la clôture de chacun des exercices compris dans la période à l'expiration de laquelle ils sont destinés à tomber dans le domaine public, en fonction de la valeur représentative des redevances, telle qu'elle est inscrite en comptabilité et fixée par l'entreprise intéressée. Mais cette valeur ne constitue qu'une base provisoire et c'est en définitive le prix de revient réel qui doit être amorti.

Il s'ensuit que, si le montant cumulé des redevances payées à la clôture d'un exercice vient à excéder la valeur ainsi retenue, ce montant constitue un nouveau prix de revient qui doit être substitué comme base de calcul à l'ancienne valeur estimative et l'annuité d'amortissement qui peut être inscrite en comptabilité à la clôture dudit exercice est égale à la différence entre la somme des amortissements recalculés pour chacun des exercices écoulés, en fonction de ce nouveau prix de revient, et le montant total des amortissements effectivement pratiqués jusqu'alors.

En revanche, si, à un moment quelconque de la période de validité du brevet, il ressort de la quotité des redevances annuelles déjà payées qu'il a été fait une estimation excessive du prix de cession, l'administration est fondée, sous le contrôle, bien entendu, du juge de l'impôt, à réduire l'estimation ainsi retenue et à calculer, sur une base rectifiée, les amortissements afférents tant aux exercices antérieurs non encore prescrits qu'aux exercices restant à courir de la période de validité du brevet. Bien entendu, le montant global des amortissements déduits des bénéficiaires imposables ne peut, en définitive, excéder le chiffre total des redevances payées au cours de ladite période. En tout état de cause, l'Administration admet , dans un souci de simplification, que si le versement des redevances est échelonné sur toute la durée de validité ou d'utilisation du brevet, l'acquéreur peut opérer chaque année un amortissement d'un montant égal à celui de la redevance versée au cours de la même année.

Les frais de dépôt de brevets sont en principe constitutifs d'immobilisations incorporelles, mais peuvent faire l'objet d'une déduction immédiate si l'option en ce sens a été exercée globalement pour l'ensemble des frais de développement par l'entreprise.

## 5° Imprimante 3D

### ■ Sources

CGI, art. 39 AI ; L. n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 30

**554** Les cabinets qui répondent aux critères de la PME communautaires (effectif de moins de 250 salariés et recettes annuelles inférieures à 50 M d'€) peuvent, s'ils le souhaitent, pratiquer un amortissement accéléré pour les imprimantes 3D acquises ou créées entre le 1<sup>er</sup> octobre 2015 et le 31 décembre 2017.

**IMPORTANT** Ce dispositif n'ayant pas été prorogé, l'option pour l'amortissement exceptionnel des imprimantes 3D acquises ou créées en 2018 n'est plus possible.

Lorsque les professionnels ont opté pour cet amortissement accéléré exceptionnel, ce dernier a dû être calculé sur une période de 24 mois, à compter de la date de mise en service (CGI, art. 39 AI, al. 1<sup>er</sup>).

**Remarque** L'amortissement exceptionnel s'effectue selon le mode linéaire et est soumis aux mêmes règles fiscales que les amortissements habituels.

Lorsque l'investissement a été réalisé en cours d'exercice, la première annuité est réduite prorata temporis étant précisé que le décompte se fait en nombre de mois, le mois de la mise en service étant compté pour un mois entier.

**Exemple** Soit une imprimante 3D acquise le 21 octobre 2015 par un inventeur pour un montant de 75 000 € HT et mise en service le 10 octobre. Les dotations aux amortissements sont déterminées comme suit :

- dotation de l'exercice 2015 :  $(75\,000 \times 3/12) \times 50\% = 9\,375\text{ €}$  ;
- dotation de l'exercice 2017 :  $75\,000 \times 50\% = 37\,500\text{ €}$  ;
- dotation de l'exercice 2018 :  $(75\,000 \times 9/12) \times 50\% = 28\,125\text{ €}$ .

L'amortissement exceptionnel déductible doit faire l'objet, pour la part qui excède sa dépréciation technique, d'une dotation à un compte d'amortissement dérogatoire.

**Remarque** Le bénéfice de l'amortissement exceptionnel est subordonné au respect du règlement de minimis (V. 1234).

## 6° Création ou acquisition d'un site internet

### ■ Sources

BOI-BIC-CHG-20-30-30, § 140 à 200, 1<sup>er</sup> mars 2017

**555** Le régime fiscal des différentes catégories de dépenses susceptibles d'être exposées par un professionnel pour la création, l'acquisition et l'exploitation d'un site internet est examiné à travers les différents modes et étapes de création d'un site.

#### a) Dépenses exposées pour la création d'un site

##### ■ Sources

BOI-BIC-CHG-20-30-30, § 140 à 170, 1<sup>er</sup> mars 2017

**556 Dépenses de recherche préalable** – Il s'agit des dépenses liées à la détermination des objectifs et des fonctionnalités du site, l'identification du matériel approprié, le traitement des questions juridiques préalables, l'identification des ressources internes pour la conception du site.

Toutes ces dépenses, exposées avant la création effective du site, sont à déduire parmi les dépenses professionnelles à la rubrique correspondant à leur nature (exemple : honoraires ne constituant pas des rétrocessions si le professionnel a recours aux services d'un conseil).

**557 Phase de développement et de production du site** – Il s'agit des dépenses exposées pour le développement et la mise en production du site. Elles comprennent notamment :

- l'obtention et l'immatriculation d'un nom de domaine ;
- l'acquisition ou le développement du matériel et du logiciel d'exploitation qui se rapportent à la mise en fonctionnalité du site ;
- l'acquisition ou le développement de logiciels spécifiques ;
- les coûts de conception graphique des pages du site ;
- la documentation technique.

Ces dépenses sont assimilées, à l'exception de celles relatives à l'obtention et l'immatriculation d'un nom de domaine (V. 558), à des dépenses de conception de logiciels et peuvent donc faire l'objet d'une **déduction immédiate** ou d'un **amortissement linéaire** sur une période maximale de cinq ans, en application de l'article 236, I du CGI.

**558** L'acquisition de logiciels spécifiques ne peut bénéficier du régime de déduction immédiate. Elle peut seulement donner lieu à la **constatation d'un amortissement exceptionnel** pour les acquisitions réalisées au plus tard le **31 décembre 2016** (V. 549).

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017, le dispositif d'amortissement exceptionnel étant supprimé, les logiciels doivent désormais obligatoirement faire l'objet d'un amortissement linéaire (L. fin. pour 2017 n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 32, I, 6°).

Le choix de la déduction ou de l'amortissement est global, il s'applique à l'ensemble des dépenses afférentes à la réalisation d'un même site.

Si le **professionnel choisit de déduire immédiatement les dépenses exposées**, elles devront être comptabilisées dans les postes de dépenses correspondant à leur nature.

**Exemple** Pour la réalisation du site de son cabinet, un professionnel a exposé les dépenses suivantes :

- acquisition d'un logiciel d'exploitation : 1 600 € HT ;
- honoraires versés pour la conception graphique des pages du site 15 000 € HT ;
- achat d'une documentation technique (cd-rom, ouvrages,) : 1 200 € HT.

Ces dépenses suivront les règles de comptabilisation et de déduction suivantes :

- l'acquisition du logiciel (1 600 € HT) doit être comptabilisée en immobilisations et faire l'objet d'un amortissement linéaire ;
- les honoraires du graphiste (15 000 € HT) sont comptabilisés et déduits au poste honoraires ne constituant pas des rétrocessions ;
- les frais d'acquisition de la documentation technique (1 200 € HT) sont comptabilisés et déduits au poste fournitures, documentation P et T.

Si le professionnel **choisit d'immobiliser** les dépenses exposées, elles devront être comptabilisées au poste acquisitions d'immobilisations, inscrites sur le registre des immobilisations et des amortissements et amorties sur une période maximale de 5 ans selon le mode linéaire.

**559 Dépenses de fonctionnement du site** – Au cours de la phase d'exploitation, ces dépenses comprennent notamment la **formation des salariés participant à l'entretien du site, la mise à jour des graphiques du site, le versement des redevances d'utilisation du nom du domaine.**

Ces dépenses exposées après l'achèvement ou l'acquisition du site constituent des dépenses professionnelles déductibles.

Il en va de même des **frais engagés par le professionnel pour faire répertorier son site web** sur des sites annuaires ou des moteurs de recherche qui s'apparentent à des dépenses de publicité.

**560** En revanche, dès lors qu'elles se traduisent par une modification des caractéristiques essentielles du site, par exemple par l'**adjonction de fonctions ou de caractéristiques nouvelles**, les dépenses engagées au cours de la phase d'exploitation doivent être analysées comme la création d'un nouveau logiciel qui doit être comptabilisé en acquisition d'immobilisation dans les mêmes conditions que les dépenses de réalisation d'un site (V. 561).

À titre d'exemple, il en est ainsi si un professionnel transforme un site de simple présentation de ses activités en un site de commerce électronique permettant la prise de commandes ou s'il adapte pour ses besoins propres un site acquis auprès d'un tiers.

## b) Dépenses d'acquisition d'un site

### ■ Sources

BOI-BIC-CHG-20-30-30, § 180 à 190, 1<sup>er</sup> mars 2017

**561** Lorsqu'il est acquis par le professionnel en vue d'être utilisé pour les besoins de son activité pendant plusieurs périodes d'imposition, un site internet constitue un élément incorporel de l'actif immobilisé, **assimilable sur le plan fiscal à un logiciel.**

Ainsi, dès lors que, comme cela a été précisé ci-dessus, la possibilité d'amortir sur une période 12 mois un logiciel a été supprimé par la loi de finances pour 2017, de telles dépenses **d'acquisition doivent désormais être amorties de façon obligatoire sur un mode linéaire.**

pour les acquisitions réalisées jusqu'au 31 décembre 2016, les sites acquis en vue d'être utilisé pour les besoins du cabinet pendant plusieurs années (qui sont assimilables sur le plan fiscal à un logiciel) pouvaient faire l'objet d'un amortissement exceptionnel sur 12 mois (CGI, art. 236, II abrogé).

Ainsi, un professionnel qui avait acquis un site internet pour 18 000 € (HT) le 15 septembre 2016 pouvait l'amortir de la manière suivante :

- en 2015 :  $18\,000\ € \times 4/12 = 6\,000\ €$  ;
- en 2016 :  $18\,000\ € - 6\,000\ € = 12\,000\ €$ .

Ce mode d'amortissement était toutefois facultatif, les professionnels conservant la possibilité de procéder à un amortissement normal du site, selon le mode linéaire, sur sa durée probable d'utilisation.

### c) Dépenses de création, d'acquisition et d'enregistrement d'un nom de domaine

#### ■ Sources

BOI-BIC-CHG-20-30-30, § 210, 1<sup>er</sup> mars 2017

**562** Le nom de domaine désigne l'adresse du site web qui permet son identification sur le réseau. La réservation d'un nom de domaine est donc indispensable pour que les utilisateurs puissent accéder au site.

L'enregistrement confère au nom de domaine la nature d'un **droit incorporel source régulière de profits, doté d'une pérennité suffisante et qui est susceptible d'être cédé** (En ce sens, CE, 7 déc. 2016, n° 369814). Le prix d'inscription au registre des immobilisations est constitué du **prix payé pour l'acquisition du nom auprès d'un tiers** ou, si le nom est créé par le professionnel, des frais directs et indirects qu'il supporte (exemple : frais engagés pour la création du nom – honoraires, frais de conception du nom – frais de recherche d'antériorité et frais d'enregistrement auprès de l'organisme gérant l'attribution des noms de domaine).

**563** En principe, les **droits qui sont attachés au nom de domaine ne sont pas limités dans le temps, dès lors, cet élément d'actif ne peut pas faire l'objet d'un amortissement.**

Ces dépenses peuvent toutefois être **amorties sur leur durée probable d'utilisation** à condition que le professionnel ait choisi d'inscrire au registre des immobilisations et des amortissements l'ensemble des coûts engagés au titre de la phase de développement et de production du site.

Les **redevances** payées annuellement par l'entreprise à l'organisme attribuant le nom de domaine, assimilables à des frais d'entretien, **constituent des dépenses professionnelles.**

### d) Dépenses d'accès au réseau et hébergement

#### ■ Sources

BOI-BIC-CHG-20-30-30, § 200, 1<sup>er</sup> mars 2017

**564** Les **contrats d'accès au réseau et d'hébergement sont des contrats de prestations de services continues** qui se rapprochent des contrats d'abonnement téléphonique. Le montant acquitté à ce titre constitue donc une **dépense déductible l'année de son paiement.**

# Plus-values et moins-values professionnelles

## I. Événements à l'origine des plus-values et moins-values

### A. – RÉALISATION D'ÉLÉMENTS DU PATRIMOINE PROFESSIONNEL

#### ■ Sources

CGI, art. 93, 1 ; BOI-BNC-BASE-30-10, § 70 à 100, 12 sept. 2012

**565** Les plus-values ou moins-values ont pour origine la **réalisation d'éléments du patrimoine professionnel**, c'est-à-dire des éléments inscrits par nature ou par choix de gestion au registre des immobilisations (V. **432**). Par réalisation d'éléments du patrimoine professionnel, il faut entendre **tout événement ayant pour conséquence la sortie d'un bien** (corporel ou incorporel) de ce patrimoine.

**566** Ainsi, il s'agit le plus souvent d'opérations prenant la forme d'une vente, mais il peut également s'agir d'autres opérations : **apport en société, échange, renonciation contre indemnité à un droit d'exclusivité, partage, donation, retrait pur et simple de l'actif** (transfert au patrimoine privé), **mise au rebut, cessation d'activité**, etc. La réalisation peut aussi résulter d'événements tels que **l'expropriation, l'expulsion, l'éviction ou la réquisition**.

La notion de réalisation de plus-values ou moins-values est illustrée ci-après par plusieurs décisions de jurisprudence.

#### 1° Vente d'un bien inscrit sur le registre des immobilisations et des amortissements

**567** Il s'agit de l'exemple le plus courant de « réalisation » d'éléments de l'actif professionnel.

#### 2° Transfert d'un bien du patrimoine professionnel au patrimoine privé

**568** Le transfert d'un bien du patrimoine professionnel au patrimoine privé **constitue une « réalisation »** susceptible d'entraîner l'application du régime des plus-values et moins-values professionnelles (BOI-BNC-BASE-30-10, § 90, 12 sept. 2012).

**569** Ce transfert peut résulter :

- de la **cessation d'activité** ou du **décès** du professionnel ;
- d'une **décision de gestion du professionnel** (affectation à un usage privé d'un bien inscrit sur le registre des immobilisations et des amortissements) ;

Toutefois, lorsqu'un professionnel a inscrit au registre des immobilisations et des amortissements la totalité de l'immeuble où il exerce sa profession, alors que seule une partie de cet immeuble est réellement affectée à cet usage, la suppression sur ce registre de toute mention relative à la fraction de l'immeuble utilisée à titre privé ne donne pas lieu à la taxation d'une plus-value (Rép. min. n° 40117 : JOAN Q 23 mars 1981). Cette réponse n'est pas reprise dans la nouvelle base documentaire de l'administration BOFIP-Impôts. Toutefois son application semble pouvoir être maintenue.

**Exemple** M. Martin est propriétaire d'un véhicule inscrit à son patrimoine professionnel. Il change de véhicule professionnel et conserve l'ancien véhicule pour son usage privé. Il doit en estimer la valeur à la date de changement d'affectation, en se référant à l'ARGUS ou à une estimation faite par un professionnel, car il y a « réalisation » de l'élément. Cette valeur servira de référence pour le calcul de la plus-value ou moins-value professionnelle.

- de la **mise en location d'un élément du patrimoine professionnel** (V. **570**).

### 3° Mise en location d'un élément du patrimoine professionnel

**570 Location isolée d'éléments corporels** – La mise en location d'éléments du patrimoine professionnel, en cours ou en fin d'activité, constitue normalement un transfert du patrimoine professionnel vers le patrimoine privé qui entraîne l'application du régime des plus-values et moins-values professionnelles.

**571** Ainsi, constituent une réalisation d'un élément du patrimoine professionnel :

- la mise en location du local professionnel par un avocat, qui cesse son activité au profit de son successeur (BOI-BNC-BASE-30-10, § 90, 12 sept. 2012) ;
- la mise en location de locaux précédemment affectés à l'exercice d'une profession libérale (CE, 17 déc. 1984, n° 43023) ;
- la mise en location du local professionnel inscrit au registre des immobilisations d'un kinésithérapeute au profit d'un groupement auquel ce dernier appartient (CE, 8 juill. 1992, n° 89841).

**572 Location de la clientèle (mise à disposition de clientèle civile)** – Un professionnel qui a donné en location pour une durée déterminée les éléments corporels et incorporels de son cabinet **n'est pas réputé avoir cessé son activité**. Aucune plus-value ou moins-value ne doit donc être constatée à cette occasion (CE, 3 déc. 1990, n° 42927 ; BOI-BNC-BASE-30-10, § 140, 12 sept. 2012).

**IMPORTANT** La location d'un local professionnel, qui fait l'objet d'un loyer distinct dans le cadre d'un contrat de location-gérance, implique le transfert du local dans le patrimoine privé et l'application du régime des plus-values et moins-values professionnelles (CAA Lyon, 26 oct. 2011, n° 10LY01036).

Les juges d'appel ont estimé que la location des locaux était dissociable et en quelque sorte « détachable » dès lors que le contrat de location-gérance distinguait, d'une part, pour une redevance annuelle de 180 000 F, le fonds civil d'expertise comptable comprenant notamment la clientèle et l'achalandage y attaché, le matériel d'exploitation et le stock de marchandises et de fournitures, et, d'autre part, pour une redevance annuelle de 54 000 F, la jouissance d'un local à usage de bureaux.

**573** En ce qui concerne les modalités d'appréciation des conditions d'exonération des **plus-values réalisées** au terme d'un contrat de location-gérance (**717**) ; (V. **792**).

**574 Prêt à usage ou commodat** – Il s'agit d'un contrat par lequel l'une des parties livre gratuitement une chose à l'autre pour s'en servir, à la charge pour le preneur de la rendre après s'en être servi gratuitement. Si ce contrat est à titre onéreux, le Conseil d'État l'analyse comme une location-gérance.

Le prêteur demeure propriétaire de la chose prêtée.

Lorsqu'il porte sur les éléments corporels et incorporels d'un cabinet, **le prêt à usage n'emporte pas transfert de propriété de ces éléments**. Il ne constitue donc pas une réalisation susceptible d'entraîner l'application du régime des plus-values ou moins-values professionnelles (C. civ., art. 1877 ; CE, 2 avr. 2003, n° 230532).

### 4° Dissolution d'une communauté conjugale

**575** Le fait générateur de la taxation au titre des **plus-values professionnelles** n'est pas constitué par le passage du patrimoine professionnel dans une indivision post-communautaire mais par le **partage de cette indivision**, c'est-à-dire la cession des éléments du patrimoine professionnel (CE, 3 sept. 1997, n° 133408).

**576** Il convient alors de distinguer deux hypothèses :

- en cas de **cession de l'activité**, chacun des ex-conjoints est imposable au titre des plus-values professionnelles réalisées ;

Ainsi, les sommes reçues par un médecin, à la suite de la cession après son divorce des éléments du patrimoine professionnel de son cabinet, sont imposables à son nom au titre des plus-values professionnelles seulement pour moitié, l'autre moitié étant imposable au nom de son ex-conjoint (CE, 5 mars 1993, n° 90123).

- en cas de **poursuite de l'activité par le professionnel**, le partage des biens, même à charge de soulte :
  - ne constitue pas une cession à titre onéreux susceptible de donner lieu à imposition, dès lors que le professionnel les maintient dans son patrimoine professionnel (CE, 28 juill. 1999, n° 161391),
  - entraîne, pour l'ex-conjoint du professionnel, les conséquences fiscales d'une cessation d'activité (transfert dans le patrimoine personnel) et, en particulier, l'imposition des plus-values professionnelles dégagées à hauteur de la moitié de la valeur des biens.

La soulte éventuellement versée par l'ex conjoint (e) poursuivant l'activité ne doit pas être considérée comme un complément du prix de revient des éléments maintenus à l'actif.

Il appartient aux ex-époux de prendre en considération, lors de la fixation du montant de la soulte, la fiscalité latente sur ces biens, dont sera seul redevable celui d'entre eux qui poursuivra l'activité (BOI-BIC-PVMV-10-10-20, § 400, 12 sept. 2012).

## 5° Apport en société

**577** L'apport en société d'éléments du patrimoine professionnel constitue une « réalisation » susceptible d'entraîner l'application du régime des plus-values et moins-values professionnelles. Toutefois, les plus-values réalisées peuvent bénéficier d'un report d'imposition (V. 3149).

La plus-value est imposable au titre de l'année au cours de laquelle la société bénéficiaire de l'apport a été effectivement constituée (CE, 8 juill. 2009, n° 279018).

**578** En cas d'apport en jouissance d'un cabinet à une société déterminée, le Conseil d'État considère que les caractéristiques juridiques de cette forme d'apport permettent de conclure à l'absence de réalisation d'élément d'actif (CE, 18 sept. 1998, n° 13556 ; CE, 26 mars 2003, n° 220441).

Selon l'Administration, l'apport en jouissance de biens non fongibles à une société de capitaux par une personne physique, qui reçoit en contrepartie des droits sociaux, n'a pas pour effet de dessaisir cet apporteur de son droit de propriété sur les biens en question. En l'absence de tout transfert de propriété, l'apport en jouissance ne saurait placer son auteur dans le champ d'application des plus-values privées ou professionnelles (BOI-BNC-BASE-30-10, § 150, 12 sept. 2012).

## 6° Adoption du statut d'entrepreneur individuel à responsabilité limitée

**579** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, presque tous les professionnels peuvent adopter le statut d'entrepreneur individuel à responsabilité limitée (EIRL) qui leur permet notamment de constituer un patrimoine d'affectation en séparant leur patrimoine personnel de leur patrimoine professionnel sans avoir à créer de société (L. n° 2010-658, 15 juin 2010, art. 1<sup>er</sup> ; BOI-BIC-CHAMP-70-30, 12 sept. 2012).

La définition du patrimoine d'affectation de l'EIRL est identique à celle retenue pour l'actif professionnel (V. 440).

**580** Le passage d'un bien du patrimoine non affecté au patrimoine affecté est réputé constituer un apport qui entraîne les conséquences fiscales d'une cession. Ainsi, la transformation d'une entreprise individuelle en EIRL entraîne les mêmes conséquences que l'apport d'une entreprise individuelle à une société, à savoir la cessation fiscale de l'entreprise individuelle et l'imposition des plus-values d'apport des biens inscrits à l'actif de l'entreprise individuelle transférés au patrimoine de l'EIRL, sous réserve de l'application des dispositifs de report d'imposition (CGI, art. 151 octies) ou d'exonération (CGI, art. 151 septies) des plus-values professionnelles.

**581** Afin d'encourager la création d'EIRL, les conséquences fiscales de l'affectation de biens à l'EIRL et de la transformation d'un cabinet individuel en EIRL soumise à l'impôt sur le revenu ont été neutralisées..

**582** Ainsi, pour les EIRL soumises à l'impôt sur le revenu et relevant d'un régime réel d'imposition créées à compter du 30 juillet 2011 :

- l'affectation au patrimoine de l'EIRL de biens provenant du patrimoine privé du professionnel n'entraîne pas la constatation de plus-values ou moins-values professionnelles ;
- la transformation d'un cabinet individuel en EIRL n'entraîne pas la constatation de plus-values d'apport au plan fiscal.

Toute affectation de biens au patrimoine de l'EIRL et toute transformation d'un cabinet individuel en EIRL, réalisée avant le 30 juillet 2011, demeure constitutive d'un apport au plan fiscal. Les plus-values réalisées à cette occasion demeurent donc taxables sous réserve de l'application d'un régime de report d'imposition ou d'exonération.

Les EIRL qui relèvent du régime déclaratif spécial demeurent considérées au plan fiscal comme des entreprises individuelles dont la transformation en EIRL n'emporte aucune conséquence fiscale en matière de plus-values professionnelles.

**583** Un décret du 30 janvier 2012 a précisé le régime comptable et fiscal du patrimoine affecté des entrepreneurs individuels à responsabilité limitée (D. n° 2012-122, 30 janv. 2012).

En cas de transformation d'un cabinet individuel en EIRL soumise à l'impôt sur le revenu, l'entrepreneur retient, pour la déclaration d'affectation et pour l'établissement des comptes : la valeur d'origine des éléments constitutifs du patrimoine affecté telle qu'elle figure au registre des immobilisations du dernier exercice clos diminuée des amortissements déjà pratiqués.

Ces dispositions garantissent la neutralité fiscale de l'opération de transformation.

**584** Les EIRL qui optent pour leur assimilation à l'EURL sont obligatoirement et irrévocablement assujetties à l'impôt sur les sociétés. Toutefois, les professionnels concernés pourront bénéficier du régime fiscal dit des « biens migrants », qui leur permettra de ne pas être immédiatement imposés sur les plus-values d'apport constatées lors de l'affectation au patrimoine de l'EIRL, de biens provenant de leur patrimoine privé.

## B. – CESSIONS DE CHARGES ET OFFICES

### ■ Sources

CGI, art. 93, 1 ; BOI-BNC-BASE-30-10, § 160 à 210, 12 sept. 2012

**585** Les titulaires de charges et offices, ainsi que leur veuve ou héritiers, bénéficient du droit de présentation d'un successeur. Le droit de présentation qui leur est ainsi reconnu ne peut être exercé que par les officiers qui ont été nommés par arrêté et qui ont prêté serment.

Cette faculté est refusée aux officiers destitués. Le titre d'officier public ou ministériel, ne pouvant être conféré que par la puissance publique, est par essence même hors du commerce et ne peut faire l'objet d'aucune transaction. Seul le droit de présentation a une valeur vénale qui ne peut être contestée. En conséquence, la cession proprement dite ne porte que sur la « finance » ainsi attachée au choix et à la présentation d'un successeur.

**586** Les gains réalisés à l'occasion de la cession de tels charges ou offices sont imposables dans la catégorie des BNC. Il est précisé que sont imposables les plus-values résultant aussi bien d'une cession à titre onéreux que d'une mutation à titre gratuit (succession ou donation).

## C. – INDEMNITÉS DE CESSATION D'ACTIVITÉ OU DE CESSION D'UNE CLIENTÈLE

### ■ Sources

CGI, art. 93, 1 ; BOI-BNC-BASE-30-10, § 110 à 150, 12 sept. 2012

**587** La jurisprudence et l'Administration s'accordent pour reconnaître la validité des conventions par lesquelles un professionnel s'engage, moyennant le versement d'une indemnité, à cesser l'exercice de sa profession ou à ne plus l'exercer dans une certaine zone géographique et à recommander son successeur à sa clientèle. Ces conventions, qui sont couramment dénommées cession d'un droit de présentation de clientèle à un « successeur », conduisent à la réalisation d'un élément du patrimoine professionnel, « la clientèle », susceptible de générer une plus-value ou moins-value professionnelle.

En tout état de cause, qu'elles résultent de conventions licites ou illicites au regard du droit civil, les indemnités qui sont perçues, soit en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession, soit au titre du transfert d'une clientèle, doivent être prises en compte pour la détermination du bénéfice imposable. La difficulté réside parfois dans la qualification de l'indemnité reçue qui peut constituer une plus-value professionnelle ou une somme imposable en recettes.

### 1° Cession totale d'un droit de présentation de clientèle

**588** La présentation par un professionnel de l'ensemble de sa clientèle à un successeur contre le versement d'une indemnité constitue une opération susceptible de générer une plus-value ou moins-value professionnelle.

**589** Cession d'un droit de présentation de clientèle ayant fait l'objet d'une acquisition antérieure – Les sommes versées initialement au titre de l'acquisition d'un droit de présentation de clientèle viennent en déduction de l'indemnité reçue lors de la cession de ce droit à un successeur pour la détermination du montant de la plus-value réalisée.

Lorsque l'indemnité perçue au titre de la cession est inférieure à celle versée au titre de l'acquisition, le professionnel doit constater une moins-value professionnelle.

La conservation de l'acte d'acquisition et l'inscription du droit de présentation de la clientèle sur le registre des immobilisations et des amortissements sont indispensables pour que le professionnel puisse ultérieurement justifier de la valeur d'acquisition de ce droit.

**590** Cession d'un droit de présentation de clientèle créée – La cession par un professionnel d'un droit de présentation à la clientèle qu'il s'est personnellement constituée représente pour sa totalité une plus-value professionnelle imposable (CE, 17 nov. 1986, n° 47320).

Lorsque le professionnel constate au moment de la cession une perte de valeur de sa clientèle par rapport aux estimations qu'il avait pu faire, il s'agit d'un simple manque à gagner et non d'une perte fiscalement déductible (CE, 6 mars 1989, n° 68896).

**591** Cas particulier : Transformation d'une SCP en SELARL avec réévaluation avant l'opération du droit de présentation de la clientèle – L'opération de réévaluation d'un actif, qui est autorisée par les règles régissant le fonctionnement des SCP, ne constitue ni une cession ni une réalisation d'élément d'actif si l'élément concerné demeure compris dans l'actif professionnel. Compte tenu de cette règle, le Conseil d'État a considéré dans une



décision récente (CE n° 386896, 21 avr. 2017) que la plus-value résultant de l'inscription du droit de présentation de la clientèle au bilan de la Selarl issue de la transformation, pour sa valeur comptable réévaluée par la SCP avant l'opération ne peut faire l'objet du différé d'imposition prévu au 2ème alinéa du I de l'article 202 ter du CGI. Cette plus-value doit faire l'objet d'une imposition immédiate.

En effet, la réévaluation opérée avant la transformation a pour effet d'empêcher ultérieurement l'imposition de la plus-value latente résultant de cette réévaluation sous le nouveau régime fiscal applicable à la société d'exercice libéral à responsabilité limitée et rend les dispositions de l'article 202 ter précitée inapplicable.

## 2° Cession partielle d'un droit de présentation de clientèle

**592** La cession partielle d'un droit de présentation de clientèle ne pose pas de difficulté lorsqu'il s'agit d'une clientèle que le professionnel s'est lui-même constituée. En effet, la plus-value est égale au montant total de la cession partielle.

En revanche, lorsque le professionnel a initialement acquis un droit de présentation de clientèle, la question se pose de savoir **quelle fraction du prix d'acquisition doit être prise en compte pour être portée en diminution du prix de cession partielle.**

Selon la jurisprudence, cette fraction doit être proportionnelle à la baisse du chiffre de recettes constatée à la suite de la cession (CAA Nancy, 2 mai 2002, n° 98NC01263). Au cas particulier, l'Administration avait estimé que la diminution des recettes après la cession représentait environ 15 % du chiffre de recettes. La plus-value de cession partielle du droit de présentation de la clientèle a donc été diminuée d'une somme égale à 15 % de l'indemnité payée par le professionnel lors de l'acquisition de sa clientèle.

## 3° Cession d'usufruit temporaire de clientèle

**593** Les biens mobiliers ou immobiliers dont une entreprise individuelle a la jouissance en qualité d'usufruitière ne peuvent pas figurer à l'actif du bilan de l'entreprise (CE, 16 nov. 1936, n° 48224 ; CE, sect. 8 nov. 1965, n° 63472 ; CE, 24 févr. 1967, n° 65699). Ils ne peuvent figurer qu'à l'actif du nu-propriétaire.

Cependant, le droit réel que représente l'usufruit est un élément incorporel de l'actif immobilisé (CE, 19 févr. 2003, n° 229373). Cette solution est conforme à la doctrine comptable.

**594** Dès lors que cet usufruit est un élément de l'actif immobilisé, sa cession est normalement soumise au régime des plus-values professionnelles (CE, 16 févr. 2015 n° 363223).

**595** Toutefois, afin de dissuader les contribuables de recourir à la cession d'usufruit temporaire dans un but d'optimisation fiscale, le législateur a expressément prévu, qu'à compter du 14 novembre 2012, le **produit de la première cession à titre onéreux de l'usufruit temporaire à durée fixe** soit soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu et non plus selon le régime des plus-values (CGI, art. 13, 5.1).

## 4° Abandon de clientèle sans cession

**596** En cas d'abandon d'un cabinet, sans cession d'un droit de présentation de clientèle à un successeur, ou d'abandon de la clientèle d'un cabinet secondaire, le Conseil d'État considère qu'**aucune moins-value** correspondant à l'indemnité versée à l'origine pour acquérir la clientèle ne peut être constatée.

Un chirurgien-dentiste qui a fermé son cabinet secondaire, sans réaliser aucun élément d'actif, ne peut déduire une moins-value correspondant au prix qu'il avait payé pour l'acquérir (CE, 25 sept. 1989, n° 59585).

Il en va de même lorsque le professionnel n'a pas acquis à l'origine un droit de présentation de clientèle. Ainsi, lorsqu'une clientèle « disparaît » sans qu'aucune indemnité ne puisse être perçue, il en résulte un simple manque à gagner et non une perte déductible. L'épouse d'un médecin décédé n'est donc pas autorisée à déduire la valeur théorique que comportait la clientèle de son mari avant son décès (CE, 27 mai 1983, n° 33846 ; BOI-BNC-BASE-30-10, § 120, 12 sept. 2012).

**597** Selon nos informations, l'**Administration devrait admettre**, dans le cas où le professionnel a acquis un droit de présentation de clientèle, la **déduction d'une fraction de la moins-value à long terme réalisée à la date de la cessation d'activité**, dans les conditions prévues en cas de cessation d'activité (V. **667**) **dès lors que le professionnel se trouve dans l'impossibilité de trouver un successeur.**

En effet, la jurisprudence du Conseil d'État, qui peut paraître sévère sur cette question, a été rendue à des dates où les cessions de clientèles libérales n'étaient pas reconnues juridiquement.

**IMPORTANT** Les professionnels qui entendent déduire une moins-value au titre d'un droit de présentation de clientèle qu'ils ont acquis et qu'ils ne parviennent pas à céder, devront être en mesure de démontrer les moyens qu'ils ont mis en œuvre pour tenter de céder leur clientèle.

En toute hypothèse, dans cette situation, il est recommandé de joindre une mention expresse à la déclaration n° 2035.

## 5° Indemnités de cessation d'activité imposables en recettes

**598** Les indemnités perçues à l'occasion de la cessation d'activité relèvent normalement du régime des plus-values professionnelles dès lors qu'elles ont pour contrepartie un élément du patrimoine professionnel (droit de présentation de la clientèle notamment).

**599** En revanche, les indemnités qui ont pour objet de compenser une perte de recettes ou la prise en charge de dépenses professionnelles constituent des recettes imposables dans les conditions de droit commun.

La jurisprudence donne quelques illustrations des indemnités qui doivent être rattachées aux recettes imposables, il en va ainsi :

- des cessions, par un agent d'assurances à des confrères, de contrats d'assurances de clients ayant changé de domicile, qui relèvent de la gestion normale de son portefeuille et ne constituent pas un transfert de clientèle (CE, 28 mars 1984, n° 32763 ; BOI-BNC-BASE-30-10, § 130, 12 sept. 2012) ;
- des sommes versées par les administrateurs judiciaires à leurs prédécesseurs (CE, 30 juin 2000, n° 151861) ;
- de l'indemnité d'éviction perçue par un médecin à la suite du transfert de son cabinet, qui avait pour objet de compenser les dépenses supportées et la perte de recettes liées à ce transfert (CAA Nantes, 26 mai 1998, n° 95NT00245).

## 6° Indemnités de rupture de contrat

**600** Lorsqu'une indemnité de rupture de contrat est destinée à réparer non pas un préjudice permanent ou une atteinte à la réputation professionnelle mais une **perte temporaire de revenus professionnels subie dans l'exercice d'une profession non commerciale, elle constitue dans sa totalité une recette professionnelle.**

**601** Les indemnités de rupture de contrat destinées à **compenser la perte d'un élément d'actif** sont en revanche soumises au régime des plus-values professionnelles.

L'indemnité versée à un médecin par une clinique pour rupture de contrat doit être regardée comme ayant pour objet exclusif de compenser la perte d'un élément d'actif et non un préjudice moral, matériel et financier comme stipulé dans la transaction, dès lors que le départ du médecin n'a pas fait l'objet d'une quelconque publicité et que l'indemnité litigieuse n'a pas pour finalité de réparer l'atteinte à la réputation dont il aurait été victime du fait des conditions dans lesquelles il a été mis fin à l'exercice de son activité (CE, 7 mars 2012, n° 330169).

Les indemnités de rupture de **contrats déguisées** sont également soumises au régime des plus-values professionnelles. Ainsi, la cour administrative d'appel de Marseille a requalifié en plus-value professionnelle la somme perçue par un agent commercial qui avait signé simultanément un contrat de travail ainsi qu'une convention de cession de portefeuille à une société en renonçant à une indemnité de clientèle au profit d'une prime d'embauche.

Les juges ont précisé que les dispositions de la convention signée entre l'agent et la société ne liaient, ni l'Administration ni le juge et, d'autre part, que l'existence d'une clause de non-concurrence restait sans influence sur la qualification de la somme perçue par l'agent. En conséquence, le produit tiré par l'agent de la convention de cession de la totalité de son portefeuille client de commercialisation de matériels destinés aux professionnels des cafés, bars, hôtels et restaurants correspondait bien au prix de la cession d'un élément d'actif incorporel indépendante du contrat de travail (CAA Marseille, 24 janv. 2008, n° 04MA02403).

**602** Depuis le 28 mars 2006, les indemnités de rupture de contrat perçues par les **agents commerciaux** sont assimilées à des plus-values professionnelles à long terme taxables **au taux de 12,8 %** (16 % pour les plus-values réalisées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2017 ; L. fin. pour 2018 n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 29), hors prélèvements sociaux, à condition que le contrat ait été conclu depuis au moins deux ans (BOI-BNC-BASE-20-20, § 570, 3 févr. 2016 ; V. **1108**).

**603** Les indemnités compensatrices versées par la compagnie mandante aux agents généraux d'assurances en cas de cessation de mandat et départ en retraite bénéficient d'un régime d'exonération spécifique (V. **808**).

## 7° Indemnités pour dommages et intérêts

**604** Sont imposables comme des recettes professionnelles (et non en plus-values), les indemnités versées :

- à un médecin par une compagnie thermale en réparation du préjudice matériel et moral résultant d'une action injustifiée en dénonciation calomnieuse, diffamation et tapage public, de l'omission du nom du praticien sur un dépliant publicitaire de la compagnie et de détournement de clientèle (CE, 19 juin 1974, n° 92092) ;
- à un médecin pour compenser la perte du droit exclusif d'exercer sa spécialité dans une clinique alors que ce droit n'a été reconnu que dans une convention postérieure à la décision de son abandon (CE, 23 déc. n° 322045) ;
- à un avocat par le propriétaire de son ancien local professionnel en raison de l'inexécution de l'obligation de maintenir un répondeur téléphonique afin d'indiquer sa nouvelle adresse à sa clientèle (CAA Marseille, 23 oct. 2000, n° 99MA00194) ;

- à un architecte par une commune au motif que les décisions du maire l'auraient illégalement privé de son succès à un concours pour la construction d'un centre sportif (CE, 24 nov. 1980, n° 16759);
- l'indemnité allouée par un maître d'ouvrage à un architecte à la suite de l'abandon d'un projet (CE, 3 juin 1992, n° 83807).

## II. Calcul des plus-values et moins-values

### A. – PRINCIPES DE DÉTERMINATION DES PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES

#### 📖 Sources

CGI, art. 93 quater; CGI, art. 39 duodécies à 39 quindécies; BOI-BNC-BASE-30-20, 2 nov. 2016

#### 1° Notion de plus-value et de moins-value

**605** La plus-value ou moins-value est déterminée, à la date de sa réalisation, par différence entre :

- le prix de vente du bien ou sa valeur estimée (valeur vénale) en cas de donation ou de transfert dans le patrimoine privé;
- et son prix de revient diminué, le cas échéant, du montant des amortissements comptabilisés (ou qui auraient dû l'être), c'est-à-dire la valeur nette comptable.

**606** L'application de ces principes conduit à dégager :

- une plus-value si le prix de cession (ou la valeur vénale) est supérieur à la valeur nette comptable (ou au prix de revient);
- une moins-value si le prix de cession (ou la valeur vénale) est inférieur à la valeur nette comptable (ou au prix de revient).

#### 2° Plus-values et moins-values sur biens à usage mixte

**607** Les plus-values et moins-values afférentes à des biens à usage mixte (privé/professionnel, salarié/libéral) doivent être prises en compte à hauteur de la fraction correspondant à l'usage professionnel du bien.

En pratique, il convient d'appliquer le coefficient moyen d'utilisation professionnelle du bien au montant de la plus-value ou moins-value.

Cette situation se rencontre fréquemment pour les plus-values et moins-values afférentes à des véhicules professionnels (V. 403).

### B. – DATE DE RÉALISATION DES PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES

#### 📖 Sources

BOI-BNC-BASE-30-10, § 80, 12 sept. 2012

**608** La détermination de la date exacte de réalisation d'une plus-value ou d'une moins-value est importante :

- pour déterminer l'année d'imposition à laquelle sera rattachée la plus-value;
- en effet, les conditions d'imposition ou d'exonération des plus-values peuvent être différentes d'une année à l'autre compte tenu des aménagements législatifs qui peuvent intervenir.
- pour décompter le délai de cinq ans d'activité qui est imposé pour l'application de la plupart des régimes d'exonération.

#### 1° Règles générales

**609** La date de réalisation d'une plus-value ou moins-value correspond à la date du transfert de propriété, c'est-à-dire :

- en principe, à la date à laquelle un accord est intervenu entre les parties sur la chose et sur le prix (CE, 6 juill. 1990, n° 63812 et n° 66143);

La vente est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé (C. civ., art. 1583).

- à la date de transfert de propriété stipulée dans l'acte de cession lorsque les parties souhaitent anticiper ou différer ce transfert.

**IMPORTANT** Sont sans incidence sur la date de réalisation d'une plus-value ou moins-value :

- le paiement fractionné du prix de cession (Rép. min. n° 522 : JOAN Q 22 juill. 1978), cette réponse n'est pas reprise dans la nouvelle base documentaire de l'Administration BOFIP-Impôts mais son application semble toutefois pouvoir être maintenue ; dans ce cas, le professionnel peut demander à bénéficiaire, sous certaines conditions, du paiement fractionné de l'impôt sur la plus-value à long terme (V. 663) ;
- la date de présentation de l'acte de cession à la formalité de l'enregistrement (CE, 7 juill. 2000, n° 208508).

## 2° Cessions de charges et offices

**610** Pour les cessions de charges et offices, la plus-value est réputée réalisée :

- soit à la date de la publication au Journal officiel de la nomination du successeur ;
- soit à la date de la cessation définitive si elle est postérieure (BOI-BNC-BASE-30-10, § 190, 12 sept. 2012).

## 3° Cessions réalisées sous conditions résolutoires ou suspensives

**611 Conditions résolutoires** – Les conditions résolutoires consistent à prévoir dans l'acte de cession que, si un événement futur et incertain se réalise, la cession est annulée (par exemple une clause visant à annuler la vente si le cédant se réinstalle à proximité). Elles ne produisent aucun effet, ni sur la date du transfert de propriété, qui a lieu dès la cession, ni sur l'imposition de la plus-value à la date de la cession (CE, 6 déc. 1978, n° 5871 et n° 6835 ; CE, 6 févr. 1981, n° 22189).

**612 Conditions suspensives** – Les conditions suspensives consistent à prévoir dans l'acte de cession que la vente ne sera effective qu'à la date de réalisation d'une condition.

Dans ce cas, le transfert de propriété est réputé réalisé à la date de réalisation de la condition (CE, 30 juin 1976, n° 92674).

Le Conseil d'État a admis l'existence d'une « condition suspensive » dans le cas d'un notaire qui s'était engagé par convention à céder son office au jour de la prestation de serment de son successeur (CE, 23 janv. 1985, n° 43748). La transmission des offices de notaire étant subordonnée par l'article 91 de la loi du 28 avril 1816 à l'agrément de l'autorité administrative, elle se trouve soumise à une condition suspensive qui n'est réalisée au plus tôt qu'à la date de publication de la nomination du successeur.

Le Conseil d'État a également reconnu l'existence d'une condition de validité, dans le cas d'un expert-comptable cédant la clientèle de son cabinet. Ainsi, la convention par laquelle un expert-comptable s'engage à céder sa clientèle, qui prévoit que « pour être valable et exécutable, l'acte de cession devra être préalablement soumis à l'agrément du conseil régional de l'Ordre des expert-comptables », est ainsi soumise à une condition de validité qui ne se trouve réalisée qu'à la date de l'octroi de l'agrément.

Dans ces conditions, la plus-value réalisée à l'occasion de la cession doit être rattachée au revenu imposable de l'année d'obtention de l'agrément et non de l'année de conclusion de la convention (CE 11 avr. 2008, n° 283956).

**613** De même, dans le cas d'un médecin ayant arrêté d'exercer son activité dans le cadre d'une SCM pour créer une société d'exercice libéral à responsabilité limitée, le Conseil d'État a jugé que la cessation de l'activité n'est intervenue qu'à la date de la constitution de la SELARL qui était soumise à une condition suspensive qui s'est trouvée réalisée à la date de son inscription au tableau de l'ordre des médecins (CAA Nancy, 17 déc. 2012, n° 12NC00588 ; CE, 7 mars 2012, n° 330169).

## 4° Retrait du patrimoine professionnel

**614** Lorsque la réalisation d'un élément du patrimoine professionnel est consécutive à son transfert dans le patrimoine privé, la plus-value ou moins-value est réputée réalisée :

- à la date à laquelle l'élément a cessé de figurer sur le registre des immobilisations et des amortissements ;
- ou à la date de la cession ou de la cessation d'activité lorsque le retrait de l'élément du patrimoine professionnel est intervenu à cette occasion.

## 5° Renonciation à un droit de présentation de clientèle

**615** La plus-value résultant de la perception d'une indemnité perçue en compensation de la renonciation à un droit de présentation de la clientèle à un successeur au sein d'une clinique est réputée réalisée au jour de

la signature du protocole d'accord entre le professionnel et la clinique, y compris lorsque le professionnel a déclaré la cessation de son activité à une date antérieure (CAA Nantes, 25 nov. 2010, n° 09NT01845).

## 6° Indemnités compensatrices de cessation de mandat des agents d'assurance

**616** La plus-value est en principe déterminée à la date de la cessation du mandat.

Toutefois, si le montant de l'indemnité compensatrice n'est pas déterminé ou déterminable à cette date, la date de réalisation de la plus-value est repoussée à la date de l'accord entre la compagnie d'assurances et l'agent sortant ou, à défaut, à la date à laquelle son montant a été fixé par expertise (V. **816**).

## C. – PRIX DE CESSION ET PRIX DE REVIENT À RETENIR

### 📖 Sources

BOI-BNC-BASE-30-20, § 20 à § 70, 2 nov. 2016

### 1° Prix de cession

**617** Le prix de cession d'un élément du patrimoine professionnel s'entend de la somme acquise au vendeur après déduction des frais se rapportant directement à l'opération de cession (commission versée à un intermédiaire par exemple).

**618 Cession consentie moyennant le versement d'une rente viagère** – La plus-value est calculée en tenant compte du capital représentatif de la rente tel qu'il a été fixé lors de la cession. La rente perçue ultérieurement sera elle-même imposable, sous certaines conditions, entre les mains de son bénéficiaire.

**619 Transfert dans le patrimoine privé d'un élément du patrimoine professionnel** – La plus-value ou moins-value doit être calculée en fonction de la valeur vénale de cet élément (CE, 12 févr. 1986, n° 44091).

Dans cette décision, le Conseil d'État a donné gain de cause au professionnel qui, en faisant valoir la situation du marché immobilier dans la localité et la situation particulière du local professionnel donné en location par rapport à son habitation, a pu justifier que l'estimation qu'avait effectuée l'Administration de la valeur vénale était surévaluée de 10 %.

**620 L'évaluation de la valeur vénale d'un bien immobilier par l'Administration doit se référer à des transactions qui ont porté sur des immeubles situés à proximité.** Il lui appartient de retenir des termes de comparaison relatifs à des ventes qui ont porté sur des biens similaires, intervenues à une date peu éloignée dans le temps de celle du transfert dans le patrimoine privé. Toutefois, aucune règle n'impose à l'Administration de se fonder exclusivement sur des termes de comparaison portant sur des transactions antérieures à la date du transfert dans le patrimoine privé (CE, 19 déc. 2008, n° 304781).

**621 Transfert dans le patrimoine privé d'un local mixte** – La valeur du local doit être estimée en se référant au prix auquel le local pourrait être vendu libre d'occupation dans des conditions normales. Le fait que le professionnel occupe pour son usage privé une partie de la superficie du local ne l'autorise pas à tenir compte de cette circonstance pour évaluer à la baisse la valeur vénale du local (CE, 19 déc. 2008, n° 304781).

**622 Apport en société** – Le prix de cession est représenté par la valeur d'apport qui correspond à la valeur réelle des titres reçus en rémunération de l'apport.

**623 Décès du professionnel** – La plus-value ou moins-value doit être déterminée par rapport à la valeur au moment du décès, de la clientèle et des éléments affectés à l'exercice de la profession. En cas de cession pour un prix global, lorsque aucune ventilation n'a été effectuée, il appartient aux héritiers d'y procéder sous réserve du contrôle de l'Administration (Rép. min. n° 15290 : JOAN Q 20 nov. 1989). Cette réponse n'est pas reprise dans la base documentaire de l'Administration BOFiP-Impôts. Son application semble toutefois pouvoir être maintenue.

**624 Annulation ou résolution de la vente-réduction du prix de cession** – En cas d'annulation ou de résolution d'une vente au cours d'une année postérieure à celle de sa réalisation ou en cas de réduction du prix initialement fixé, le principe de l'annualité de l'impôt s'oppose à la remise en cause de la plus-value ou moins-value initialement dégagée (CGI art. 39 duodécies, 9 ; BOI-BIC-PVMV-40-40-10, 12 sept. 2012). Les régularisations résultant de ces situations doivent être effectuées au titre de l'année de l'annulation, de la résolution ou de la réduction du prix de vente.

L'annulation ou la résolution de la cession donne lieu à la constatation d'un résultat inverse à celui qui avait été dégagé lors de la réalisation de la plus-value ou de la moins-value (ainsi, l'annulation d'une vente qui avait permis au professionnel de dégager une moins-value à long terme se traduit par l'imposition d'une plus-value à long terme au titre de l'année au cours de laquelle cette annulation est intervenue).

S'agissant des réductions du prix de vente, elles se traduisent dans tous les cas par une moins-value à long terme dans la limite du montant de la plus-value à long terme initiale.

## 2° Prix de revient

**625 Éléments non amortissables** – Pour les éléments non amortissables (clientèle, droit au bail, parts de sociétés), le prix de revient correspond au prix d'acquisition ou à la valeur de souscription des parts. Dans le cas où le professionnel a créé sa clientèle, la valeur d'acquisition de celle-ci est nulle, la plus-value est donc constituée par l'intégralité de la valeur de cession.

**626 Éléments amortissables** – Pour les éléments amortissables, le prix d'acquisition de l'élément cédé est celui porté au registre des immobilisations et des amortissements.

Il doit être diminué des amortissements pratiqués, ou qui auraient dû l'être, depuis l'acquisition du bien pour déterminer la valeur nette comptable.

## III. Régime fiscal des plus-values et moins-values

### A. – DISTINCTION DES RÉGIMES « COURT TERME » ET « LONG TERME »

#### ■ Sources

CGI, art. 39 duodecies ; BOI-BNC-BASE-30-30-10, 4 juill. 2018

**627** Le régime fiscal des plus-values et moins-values diffère selon la nature (bien amortissable ou non) et la durée de détention (plus ou moins de deux ans) des éléments du patrimoine professionnel concernés. On distingue :

- les plus-values et moins-values à court terme, qui sont rattachées au résultat et,
- les plus-values et moins-values à long terme, qui font, sauf exception, l'objet d'une taxation au taux de 12,8 % pour les plus-values réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017 (L. fin. pour 2018 n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 29 ; 16 % auparavant) soit une imposition totale de 30 % si l'on y ajoute 17,2 % de prélèvements sociaux (taux désormais applicable – 15,5 % auparavant) et d'une imputation distincte du résultat.

**628** Le tableau ci-après précise le régime fiscal applicable (court terme ou long terme) en fonction de la nature de l'élément cédé et de sa durée de détention.

#### Régime fiscal des plus-values et moins-values

Nature de l'élément cédé	Régime fiscal de la plus-value		Régime fiscal de la moins-value	
	Durée de détention de l'élément cédé			
	Moins de 2 ans	2 ans et plus	Moins de 2 ans	2 ans et plus
Bien amortissable	CT	CT (à hauteur des amortissements) LT (pour la fraction qui excède des amortissements)	CT	CT
Bien non amortissable	CT	LT	CT	LT

CT : Court terme – LT : Long terme

## 1° Règles particulières aux immobilisations décomposées

**629** Pour déterminer le régime fiscal des plus-values et moins-values afférentes à des immobilisations décomposées (V. 469), le délai de deux ans est décompté par référence à la date de création ou d'acquisition de

**l'immobilisation, pour l'ensemble des composants de l'immobilisation, y compris pour la structure (BOI 4 A-13-05, 30 déc. 2005, § 131).**

Cette précision n'est pas reprise dans la nouvelle base documentaire de l'Administration BOFIP-Impôts. Son application semble toutefois pouvoir être maintenue.

**630** Ainsi, lorsque l'immobilisation a été créée ou acquise depuis au moins deux ans, la plus-value ou moins-value relative à l'ensemble de la structure et des composants est traitée :

- comme une plus-value ou moins-value à court terme pour la fraction correspondant aux amortissements déduits au titre de la structure et des composants ;
- comme une plus-value ou une moins-value à long terme, pour sa fraction excédant le montant des amortissements déduits pour l'assiette de l'impôt.

**631** La date de remplacement des composants n'est donc pas retenue pour déterminer la qualification à court ou à long terme de la plus-value ou moins-value de cession.

Dans le cas où un composant viendrait à être cédé isolément de la structure, le délai de deux ans doit être décompté à partir de la date d'acquisition du composant, qui peut correspondre le cas échéant à la date de remplacement.

## B. – PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES À COURT TERME

### 📖 Sources

CGI, art. 39 duodécies, 2 ; CGI, art. 39 quaterdecies, 1 ; BOI-BNC-BASE-30-30-10, § 20 à 50 et § 80 à 130, 4 juill. 2018

### 1° Détermination des plus-values et moins-values à court terme

**632 Plus-values à court terme** – Une plus-value est réputée à court terme, lorsqu'elle résulte de la réalisation :

- de biens amortissables ou non, détenus depuis moins de deux ans ;

**Exemple** Un professionnel acquiert un droit de présentation à la clientèle : 15 000 € le 1<sup>er</sup> janvier 2018, il le cède à un successeur 45 000 € le 1<sup>er</sup> septembre 2018.

La totalité de la plus-value correspondante (45 000 € - 15 000 € = 30 000 €) est réputée à court terme.

- de biens amortissables détenus depuis plus de deux ans, à hauteur des amortissements pratiqués (l'excédent éventuel est réputé à long terme).

**Exemple** Un professionnel a acheté un local professionnel 60 980 € le 1<sup>er</sup> janvier 2010 et le cède 80 000 € le 1<sup>er</sup> janvier 2018 après l'avoir amorti au taux de 3 %.

**Détermination de la valeur nette comptable**

Prix d'acquisition - amortissements pratiqués depuis l'inscription : 60 980 € - [(60 980 € x 3 %) x 8 ans] soit 60 980 € - 14 635 € = 46 345 €.

**Détermination de la plus-value**

Prix de cession - valeur comptable : 80 000 € - 46 345 € = 33 655 €.

**Modalités d'imposition de la plus-value :**

- à court terme à hauteur des amortissements, soit 14 635 €
- à long terme pour l'excédent, soit 19 020 € (33 655 € - 14 635 €).

**633 Moins-values à court terme** – Une moins-value est réputée à court terme lorsqu'elle provient de la réalisation d'éléments du patrimoine professionnel :

- non amortissables détenus depuis moins de deux ans ;
- amortissables quelle que soit leur durée de détention.

### 2° Compensation et déclaration des plus-values et moins-values à court terme

**634 Compensation** – Au titre d'une même année, les plus-values et moins-values à court terme réalisées font l'objet d'une compensation afin de déterminer :

- soit une plus-value nette à court terme, qui viendra augmenter le résultat ;
- soit une moins-value nette à court terme, qui viendra diminuer le résultat.

Cette compensation s'effectue sur le tableau du cadre II « détermination des plus-values ou moins values » de la déclaration n° 2035 (suite).

**635 Incidences sur le résultat** – Après avoir effectué la compensation des plus-values et moins-values à court terme, le professionnel doit reporter au cadre 2 de l'annexe n° 2035 B :

– soit la plus-value nette à court terme, qui viendra augmenter le résultat, ligne 35 CB ;

– soit la moins-value nette à court terme, qui viendra diminuer le résultat, ligne 42 CK.

Si l'imputation de la moins-value à court terme sur le résultat génère un déficit, il peut être imputé sur le revenu global si l'activité est exercée à titre professionnel.

### 3° Régime d'étalement des plus-values à court terme sur trois ans

#### ■ Sources

BOI-BIC-PVMV-20-30-10, § 60, 6 juill. 2016

**636** Les professionnels peuvent, pour les plus-values nettes à court terme réalisées en cours d'activité, bénéficier d'un étalement sur trois ans (année de la réalisation et les deux années suivantes) (CGI, art. 39 quaterdecies, 1).

Pour bénéficier de cet étalement, le professionnel doit exercer une option en indiquant dans la case prévue à cet effet au cadre II de la déclaration n° 2035 (suite), le montant pour lequel la plus-value est différée (soit 2/3 du montant de la plus-value nette à court terme).

**Exemple** Une plus-value à court terme de 3 000 € est réalisée en 2016. Le fractionnement de l'imposition sur trois ans a été demandé par le professionnel qui, pour ce faire, doit indiquer en 2016 dans la case prévue sous le tableau du cadre II de détermination des plus-values et moins-values, la fraction de la plus-value à court terme dont l'imposition est différée, soit 1 000 €.

En outre, les annexes n° 2035 B des années 2016 à 2018 devront faire apparaître les éléments suivants :

Annexe n° 2035 B

Annexe n° 2035 B	Année 2016	Année 2017	Année 2018
Ligne 35 CB « plus-value à court terme »	3 000 €		
Ligne 43 CL « divers à déduire »	2 000 €		
Ligne 36 CC « divers à réintégrer »		1 000 €	1 000 €

**637** En cas de cession ou de cessation d'activité, il est mis fin au régime d'étalement, la totalité de la plus-value à court terme non encore imposée doit être rattachée au résultat de l'année de cessation (BOI-BNC-BASE-30-30-10, § 100, 4 juill. 2018).

Lorsque la cession ou la cessation d'activité est partielle, le régime d'étalement est maintenu (BOI 4 B-3-07, 16 août 2007).

Cette précision n'est pas reprise dans la nouvelle base documentaire de l'Administration BOFiP-Impôts. Son application semble toutefois pouvoir être maintenue.

## C. – PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES À LONG TERME

#### ■ Sources

CGI, art. 39 quinquies ; BOI-BNC-BASE-30-30-10, § 60 à 70 et 140 à 170, 4 juill. 2018

### 1° Régime des plus-values et moins-values à long terme

**638 Plus-values à long terme** – Une plus-value est réputée à long terme lorsqu'elle résulte de la réalisation :

– de biens non amortissables détenus depuis plus de deux ans ;

– de biens amortissables détenus depuis plus de deux ans pour la fraction excédant le montant des amortissements déduits ou qui auraient dû l'être.

**639 Moins-values à long terme** – Une moins-value est réputée à long terme lorsqu'elle provient de la réalisation d'éléments non amortissables détenus depuis plus de deux ans.

**640 Régimes particuliers** – Les produits de la propriété industrielle (brevets) sont imposables selon le régime des plus-values à long terme (CGI, art. 93 quater, I, 2<sup>e</sup> alinéa ; CGI, art. 39 terdecies ; CGI, art. 39, 12) (V. 1086).



Par ailleurs, en cas de **décès du professionnel**, toutes les plus-values réalisées sont réputées à long terme (CGI, art. 39 terdecies, 2) (V. **667**).

## 2° Compensation des plus-values et moins-values à long terme

**641** Comme les plus-values et moins-values à court terme, les plus-values et moins-values à long terme constatés au cours d'une année font l'objet d'une **compensation** afin de déterminer une **plus-value** ou une **moins-value nette à long terme**.

Cette compensation ne doit être opérée qu'entre des plus-values et des moins-values d'une même catégorie d'imposition (CE, 23 nov. 2007, n° 295601). Aucune compensation ne pourrait donc être effectuée, par exemple, entre des plus-values BNC et des moins-values BIC.

## 3° Imposition des plus-values nettes à long terme

### ■ Sources

L. fin. pour 2018 n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 29 ; L. fin. sec. soc. pour 2018 n° 2017-1836, 30 déc. 2017

**642** Les plus-values nettes à long terme réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017 sont imposées :

- à l'impôt sur le revenu au taux de **12,8 %** (hors prélèvements sociaux), y compris celles portant sur des terrains à bâtir ;
- aux **prélèvements sociaux** au taux de **17,2 %**.

Le **taux global d'imposition** des plus-values à long terme **s'établit à 30 %** (12,8 % + 17,2 %).

On rappelle que pour les plus-values réalisées avant cette date, les plus-values nette à long terme étaient imposées :

- à l'impôt sur le revenu au taux de 16 % (hors prélèvements sociaux), y compris celles portant sur des terrains à bâtir ;
- aux prélèvements sociaux au taux de 15,5 %.

Le taux global d'imposition des plus-values à long terme s'établissait à 31,5 % (16 % + 15,5 %).

La CSG applicable aux revenus du patrimoine (plus-values à long terme par exemple) et la CRDS ne sont pas déductibles (V. **223**).

Les plus-values à long terme n'étant pas soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu, elles n'entrent pas dans le champ d'application de la majoration de 25 % applicable aux professionnels non adhérents d'un organisme agréé (BOI-IR-BASE-10-10-20, § 80, 5 juill. 2017).

## 4° Imputation des moins-values nettes à long terme

**643** Les moins-values nettes à long terme ne sont pas déductibles en tant que telles du résultat et ne peuvent être **qu'imputées sur les plus-values nettes à long terme réalisées au cours des dix années suivantes** (BOI-BNC-BASE-30-30-10, § 160, 4 juill. 2018 ; BOI-BIC-PVMV-20-40-20, § 10 à 40, 1<sup>er</sup> août 2018).

En l'absence de rubrique particulière sur l'imprimé n° 2035, le suivi des moins-values à long terme doit s'effectuer **sur le tableau figurant sur la dernière page de la notice de la déclaration n° 2035** (V. ci-dessous).

AIDE AU SUIVI ET À L'AFFECTATION DES PLUS ET MOINS-VALUES					
I – Affectation des plus-values à court terme		Montants nets des plus-values réalisées	Montants antérieurement réintégrés	Montants compris dans le résultat de l'année	Montants différés (1)
Plus-values réalisées au cours de l'année	Imposition répartie sur 3 ans				
	Imposition répartie sur une durée différente (art 39 quaterdecies 1 <sup>er</sup> du CGI)				
	Totaux				

II – Suivi des moins-values à long terme				
Origine		Moins-value à 12,8 %	Imputations sur les plus-values à long terme de l'année	Soldes des moins-values à 12,8 % à imputer
Moins-values nettes à long terme subies au cours des 10 années antérieures restant à déduire	2017			
	2016			
	2015			
	2014			
	2013			
	2012			
	2011			
	2010			
	2009			
	2008			
	2007			
2006				

III – Affectation des moins-values et plus-values à long terme taxables à 12,8 %		
1/ Imputation des moins-values à long terme en cas de cession ou cessation		
Moins-value à long terme à 12,8 % (33,1/3 %) (A)	Bénéfice de l'année de cession ou cessation (B)	(A) – (B)
2/ Plus-value à long terme taxable au taux de 12,8 %		
Montant net de la plus-value à long terme de l'année (A) (3)		
À imputer éventuellement sur :		
Déficit de l'année (B)		
Sur les moins-values à long terme (C) des années antérieures		
Divers (déficits antérieurs) (D)		
Reste = A – (B+C+D) (À reporter page 1 de la déclaration n° 2035-SD)		

(1) Fraction totale de la plus-value à court terme dont l'imposition est décalée

(2) Fraction totale des plus-values à court terme dont l'imposition a été antérieurement différée et réintégrée dans le résultat de l'année.

(3) Il s'agit de la plus-value figurant au tableau de détermination des plus et moins-values de la déclaration n° 2035-SD.

La plus-value à long terme peut, le cas échéant, servir à absorber les déficits non encore imputés sur le revenu global.

## 5° Régimes particuliers d'imputation ou d'étalement

### ■ Sources

BOI-BIC-PVMV-20-40-10, § 20 à 50, 4 juill. 2018 ; BOI-BIC-PVMV-20-40-20, § 50 à 80, 1<sup>er</sup> août 2018

**644 Coexistence d'une plus-value à long terme et d'un déficit** – Lorsque le résultat est déficitaire, les professionnels ont la possibilité de compenser totalement ou partiellement le montant du déficit par la plus-value à long terme (BOI-BIC-PVMV-20-40-10, § 20 à 50, 27 juin 2014).

**Exemple** Un professionnel réalise une plus-value à long terme de 30 490 € et au titre de la même année, son résultat est déficitaire de 7 622 €. Ce professionnel aura la possibilité :

- soit d'effectuer une compensation entre le déficit et la plus-value ; la plus-value nette imposable sera alors égale à :  $30\,490\text{ €} - 7\,622\text{ €} = 22\,868\text{ €}$  ;
- soit d'imputer la totalité du déficit sur le revenu global et de soumettre la plus-value à l'imposition séparée au taux de 12,8 % (taux applicable aux plus-values réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017 ; L. fin. pour 2018 n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 29 ; 16 % auparavant) hors prélèvements sociaux).

**645 Cession ou cessation d'activité, décès** – En cas de cession ou de cessation d'activité, **une fraction des moins-values nettes à long terme réalisées peut être imputée sur le résultat** sous certaines conditions (CGI, art. 39 quinquies, I, 2). Il en est de même en cas de décès, étant précisé que, dans ce cas, toutes les plus-values réalisées sont réputées à long terme (CGI, art. 39 terdecies, 2) (V. **667**).

**646 Perception d'indemnités d'assurances** – Lorsque la plus-value nette à long terme résulte de la perception d'indemnités d'assurances ou de l'expropriation d'un local affecté au patrimoine professionnel, son imposition peut être différée de deux ans, sauf en cas de cessation d'activité (CGI, art. 39 quinquies, I, 1 ; V. **677**).

## IV. Règles particulières : véhicules, biens en crédit-bail, immeubles

### A. – PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES AFFÉRENTES AUX VÉHICULES PROFESSIONNELS

#### ■ Sources

CGI, art. 93 quater, III ; BOI-BNC-BASE-30-10, § 220 à 300, 12 sept. 2012

**647** Les règles particulières de détermination des plus-values et moins-values afférentes aux véhicules professionnels sont examinées dans le chapitre qui est entièrement consacré aux frais de véhicules (V. **337**).

### B. – PLUS-VALUES ET MOINS-VALUES DE CESSION SUR BIENS PRIS EN CRÉDIT-BAIL

#### ■ Sources

CGI, art. 39 duodécies A ; CGI, art. 93 quater, III ; BOI-BIC-BASE-60-30-20, § 250 et 260, 3 juin 2015 ; BOI-BNC-BASE-30-10, § 220 à 380, 12 sept. 2012

#### 1° Règles générales

**648** Le titulaire d'un contrat de crédit-bail est réputé détenir des droits qui sont assimilés à un élément d'actif incorporel affecté par nature à l'exercice de la profession, dès l'instant où les loyers ont été portés en déduction des revenus professionnels.

Des dispositions spécifiques régissent les transferts, avant leur terme initial, de contrats de crédit-bail ainsi que les cessions de biens acquis à l'issue de tels contrats.

#### 2° Cession d'un bien acquis au terme d'un contrat de crédit-bail

**649** Les biens acquis au terme d'un contrat de crédit-bail doivent être inscrits sur le registre des immobilisations pour leur valeur de rachat et amortis linéairement selon la durée normale d'utilisation du bien appréciée à la date de levée de l'option d'achat.

Lorsque le professionnel qui lève l'option d'achat du bien n'était pas titulaire des droits attachés au contrat depuis l'origine, le prix de revient du bien acquis lors de la levée d'option d'achat est majoré du prix d'acquisition des droits attachés au contrat.

La plus-value ou moins-value est égale au prix de cession diminué de la valeur nette comptable.

**650 Bien cédé moins de deux ans après la levée d'option d'achat** – Si le bien acquis à l'échéance du contrat est cédé dans un délai inférieur à 2 ans, la plus-value est à court terme.

**651 Bien cédé plus de deux ans après la levée d'option d'achat** – Pour déterminer la nature de la plus-value ou moins-value (court terme ou long terme), il faut déterminer les amortissements théoriques que le professionnel aurait pu calculer s'il avait été propriétaire du bien.

Ces amortissements théoriques sont **calculés sur la base du prix d'acquisition diminué du prix de levée de l'option**. Le taux est fonction de la durée du contrat.

La plus-value est à court terme à concurrence des amortissements théoriques, et à long terme pour le surplus.

**Exemple** M. Martin souscrit un contrat de crédit-bail pour du matériel professionnel aux conditions suivantes :

Valeur : 15 000 €

Durée du contrat : 4 ans

Prix de rachat : 3 000 €

M. Martin lève l'option d'achat au bout de 4 ans. Il amortit le matériel sur une durée de 5 ans.

Il le revend au bout de 3 ans pour une valeur de 3 500 €.

**Calcul de la plus-value**

Valeur nette comptable du matériel sur le registre d'immobilisations de M. Martin :

Prix de rachat : 3 000 €

Amortissements pratiqués :  $(3\,000\text{ €} \times 20\% \times 3) = 1\,800\text{ €}$

Valeur nette comptable : 1 200 €

Plus-value :  $3\,500\text{ €} - 1\,200\text{ €} = 2\,300\text{ €}$

**Qualification de la plus-value**

Amortissements théoriques que M. Martin aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire du matériel :

Valeur du matériel : 15 000 €

Prix de rachat : 3 000 €

Base d'amortissement :  $(15\,000\text{ €} - 3\,000\text{ €}) = 12\,000\text{ €}$

Taux (égal à la durée du contrat) : 4 ans soit 25 %

Amortissements théoriques :  $(12\,000\text{ €} \times 25\% \times 4) = 12\,000\text{ €}$

Le montant de la plus-value (2 300 €) est inférieur aux amortissements théoriques. La plus-value est donc à court terme.

### 3° Cession d'un contrat de crédit-bail

**652** En cas de cession d'un contrat de crédit-bail avant son terme, le profit réalisé est égal à la valeur de cession du contrat. Il est soumis au régime des plus-values professionnelles :

- si la cession du contrat intervient moins de 2 ans après la date de sa conclusion, la plus-value est à court terme ;
- si la cession du contrat intervient plus de 2 ans après sa conclusion, la plus-value est à court terme à hauteur des amortissements que le cédant aurait pu pratiquer s'il avait été propriétaire du bien, et à long terme pour l'excédent.

**Exemple** Un contrat de crédit-bail mobilier portant sur du matériel a été conclu le 2 janvier 2013.

Le prix d'acquisition du matériel par le bailleur est de 1 500 € HT.

La durée du contrat est de 10 ans. Le prix de la levée d'option d'achat au terme du contrat est de 150 €.

Le loyer annuel est de 170 €.

Le professionnel cède ce contrat à un confrère le 2 janvier 2018 pour 750 €.

La plus-value réalisée est de 750 €.

Montant de l'« amortissement théorique » :  $(1\,500\text{ €} - 150\text{ €}) \times 10\% \times 5\text{ ans} = 675\text{ €}$

La plus-value est donc à court terme à hauteur de 675 € et à long terme à hauteur de 75 € ( $750\text{ €} - 675\text{ €}$ ).

## C. – CESSION D'IMMEUBLES FIGURANT OU AYANT FIGURÉ DANS LE PATRIMOINE PRIVÉ

### ■ Sources

CGI, art. 151 sexies ; BOI-BNC-BASE-30-30-20-20, 6 juill. 2016

### 1° Définition des opérations concernées

**653** Les professionnels libéraux sont soumis au régime des plus-values privées pour l'ensemble des biens qu'ils détiennent à titre privé mais également pour certains biens utilisés à titre professionnel. Il s'agit principalement de biens immeubles dans les situations suivantes :

- cession d'un local (ou de parts de SCI) utilisé pour l'exercice de la profession mais conservé dans le patrimoine privé ;
- apport en société d'un local utilisé pour l'exercice de la profession mais conservé dans le patrimoine privé ;
- cession d'un local détenu dans le patrimoine privé puis affecté au patrimoine professionnel.

Dans cette situation, le régime des plus-values privées ne s'applique pas tant qu'il n'y a pas cession effective du local. En revanche, à la date de cession du local professionnel, il convient de déterminer non seulement une plus-value professionnelle mais également la plus-value privée réalisée lors de l'affectation du local au registre des immobilisations. Ces règles particulières d'imposition sont couramment dénommées « régime des biens migrants ».

**654** Concernant le régime des plus-values privées, on rappelle que pour les cessions intervenues à compter du 1<sup>er</sup> septembre 2013, le montant de la plus-value fait l'objet d'un abattement pour durée de détention, tant en matière d'impôt sur le revenu qu'en matière de prélèvements sociaux mais selon des modalités différentes selon la nature de l'imposition.

**655** Ainsi pour l'impôt sur le revenu, cet abattement pour durée de détention s'établit comme suit :  
 - 6 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième et jusqu'à la vingt et unième ;  
 - 4 % pour la vingt-deuxième année révolue de détention.  
 L'exonération est donc **totale au bout de 22 années de détention.**

**656** Pour les prélèvements sociaux, l'abattement pour durée de détention s'établit comme suit :  
 - 1,65 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième et jusqu'à la vingt et unième ;  
 - 1,60 % pour la vingt-deuxième année de détention ;  
 - 9 % pour chaque année au-delà de la vingt-deuxième.  
 L'exonération est donc **totale au bout de 30 années de détention.**

**657** Pour les cessions intervenues depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013 (hors terrain à bâtir), une taxe complémentaire sur les plus-values de cession d'immeubles dont le montant est supérieur à 50 000 € et imposables à l'impôt sur le revenu selon le régime des plus-values immobilières des particuliers (CGI, art. 1609 nonies G ; L. fin. rect. n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 70, I, A ; L. fin. 2016 n° 2015-1785 du 29 déc. 2015, art. 139 ; BOI-RFPI-TPVIE, 6 août 2013).

#### Le barème de cette taxe est le suivant :

Montant de la plus-value imposable (PV)	Montant de la taxe
De 50 001 à 60 000 €	2 % PV - (60 000 - PV) x 1/20
De 60 001 à 100 000 €	2 % PV
De 100 001 à 110 000 €	3 % PV - (110 000 - PV) x 1/10
De 110 001 à 150 000 €	3 % PV
De 150 001 à 160 000 €	4 % PV - (160 000 - PV) x 15/100
De 160 001 à 200 000 €	4 % PV
De 200 001 à 210 000 €	5 % PV - (210 000 - PV) x 20/100
De 210 001 à 250 000 €	5 % PV
De 250 001 à 260 000 €	6 % PV - (260 000 - PV) x 25/100
Supérieur à 260 000 €	6 % PV

On rappelle, par ailleurs que, sous certaines conditions les plus-values de cession réalisées sur des terrains à bâtir et des immeubles bâtis sont imposables après un abattement de 70 % (après prise en compte, le cas échéant, de la compensation avec les moins-values existantes) lorsque :

- l'acquéreur s'engage à **démolir les constructions existantes pour reconstruire des logements** ;
- le terrain à bâtir ou l'immeuble bâti est situé en **zone tendue** (communes classées en zones A et A bis définies à l'article R. 304-1 du Code de la construction et de l'habitation et l'arrêté du 1<sup>er</sup> août 2014 modifié le 1<sup>er</sup> octobre 2016) ;
- la cession est précédée d'une **promesse unilatérale ou synallagmatique de vente**, signée et ayant acquis date certaine entre le 1<sup>er</sup> janvier 2018 et le 31 décembre 2020 ;
- la cession est réalisée **au plus tard le 31 décembre de la deuxième année suivant celle au cours de laquelle la promesse unilatérale ou synallagmatique de vente** ;
- l'acquéreur s'engage à réaliser et à **achever ces travaux de construction, dans un délai de quatre ans à compter de la date d'acquisition.**

Le taux de 70 % est **porté à 85 %** si l'acquéreur s'engage à construire sur **50 % de la surface totale des constructions des logements sociaux ou intermédiaires** (L. fin. rect. 2017 n° 2017-1775, 28 déc. 2017, art. 28, II). Pour un commentaire détaillé de ce dispositif, V. BOI-RFPI-PVI-20-20, 24 août 2018.

Un abattement exceptionnel de 30 % a également été prévu :

- pour les cessions de biens immobiliers (hors terrain à bâtir) engagées par une promesse de vente ayant acquis date certaine entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre 2015 et réalisées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2015 et le 31 décembre 2017 ;
- pour les cessions d'immeubles bâtis destinés à la démolition en vue de la reconstruction de logements réalisés entre le 1<sup>er</sup> janvier 2015 et le 31 décembre 2017 et engagées par une promesse de vente ayant acquis date certaine entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre 2015 ;
- pour les cessions de terrains à bâtir réalisées entre le 1<sup>er</sup> septembre 2014 et le 31 décembre 2017 à la condition que la cession ait été engagée par une promesse de vente ayant acquis date certaine entre le 1<sup>er</sup> septembre 2014 et le 31 décembre 2015.

Les abattements prévus pour le calcul des plus-values immobilières sont également applicables pour la détermination de l'assiette de la taxe.

## 2° Local affecté initialement au patrimoine privé

**658** En cas de cession d'un local qui a d'abord fait partie du patrimoine privé avant d'être inscrit au patrimoine professionnel, la plus-value réalisée dans le cadre de l'activité libérale est calculée :  
 - suivant les **règles des plus-values privées pour la partie correspondant à cette période de détention à titre privé** ;

– suivant les règles des plus-values professionnelles pour la partie correspondant à la période de détention à titre professionnel.

La plus-value professionnelle est calculée selon les règles de droit commun, par différence entre la valeur nette comptable du bien et son prix de cession. Elle peut bénéficier des régimes d'exonération des plus-values professionnelles (V. 678).

**IMPORTANT** Les professionnels qui remplissent les conditions d'exonération de la plus-value professionnelle ne sont pas exonérés de la plus-value réalisée à titre privé, sauf s'ils remplissent également les conditions d'exonération des plus-values privées.

**Exemple** Un médecin a acheté un logement 120 000 €, le 1<sup>er</sup> juillet 2006, qu'il occupe à titre privé jusqu'au 31 décembre 2011. Après avoir obtenu les autorisations nécessaires, il décide d'exercer son activité dans ce logement qu'il affecte à son patrimoine professionnel, le 1<sup>er</sup> janvier 2013, pour une valeur estimée à 170 000 € (amortissement au taux de 3 %). Le 1<sup>er</sup> juillet 2018, il cesse son activité libérale et cède le local à son successeur pour 180 000 €.

Si l'on suppose que ce praticien ne remplissait pas les conditions pour être exonéré du régime des plus-values professionnelles au titre de l'année 2018, il doit être soumis :

- au régime des plus-values privées au titre de la plus-value réalisée lors de l'affectation du logement au patrimoine professionnel le 1<sup>er</sup> janvier 2013 ;
- au régime des plus-values professionnelles au titre de la plus-value réalisée lors de la cessation de son activité libérale le 1<sup>er</sup> juillet 2018.

La plus-value professionnelle réalisée le 1<sup>er</sup> juillet 2018 sera calculée selon les modalités suivantes :

- Amortissements pratiqués : 170 000 € x 3 % x 5,5 annuités = 28 050 €
- Valeur nette comptable : 170 000 € – 28 050 € = 141 950 €
- Plus-value imposable : 180 000 € – 141 950 € = 38 050 €

À court terme à hauteur de 28 050 € (rattachée au résultat, sauf application d'un régime d'exonération, (V. 678).

À long terme à hauteur de 10 000 € (taxation selon le régime des plus-values à long terme au taux de 30 % y compris les prélèvements sociaux (V. 642), sauf application d'un régime d'exonération, (V. 678).

### 3° Local inscrit initialement au patrimoine professionnel puis repris dans le patrimoine privé

**659** La simple affectation d'un logement détenu à titre privé au patrimoine professionnel ne déclenche pas l'application du régime des plus-values privées. L'imposition des plus-values privées n'est possible qu'en cas de cession à titre onéreux (vente, apport en société, échange) (BOI-RFPI-PVI-10-30, § 80, 11 févr. 2013).

**660** En revanche, lorsque le local a été, immédiatement après l'achat, inscrit au patrimoine professionnel, puis a été repris dans le patrimoine privé avant d'être cédé :

➤ une plus-value professionnelle doit être taxée à la date de la reprise dans le patrimoine privé (sauf application d'un régime d'exonération des plus-values professionnelles) ;

Le prix de cession est égal à la valeur vénale du bien au jour de la reprise dans le patrimoine privé. Elle peut être déterminée par comparaison avec des ventes de biens similaires intervenues à une date peu éloignée dans le temps, antérieurement ou postérieurement, du transfert. Elle doit être estimée par référence au prix auquel le propriétaire pourrait vendre le bien libre d'occupation dans des conditions normales. Le fait que les locaux sont en partie utilisés par le contribuable à des fins privatives est sans incidence sur la valorisation dès lors que la fraction de l'immeuble concernée n'est pas cédée à un tiers mais transférée au patrimoine privé de leur propriétaire (CE, 19 déc. 2008, n° 30478).

➤ une plus-value privée doit être taxée à la date de la cession.

**661** Pour le calcul de cette plus-value privée :

- le prix d'acquisition est égal à la valeur vénale du bien au jour de la reprise dans le patrimoine privé, telle qu'elle a été déterminée pour le calcul de la plus-value professionnelle ;
- l'abattement pour durée de détention est calculé à partir de la date de la reprise et jusqu'à la date de la cession.

### 4° Bien ayant successivement été affecté au patrimoine privé puis professionnel puis à nouveau au patrimoine privé

**662** Lorsqu'un local est cédé après avoir été successivement affecté au patrimoine privé, au patrimoine professionnel puis repris dans le patrimoine privé, il y a lieu de déterminer trois plus-values distinctes :

- une plus-value privée ;
- une plus-value professionnelle ;
- et une seconde plus-value privée (BOI-BNC-BASE-30-30-20-20, § 40, 6 juill. 2016).

Pour le calcul de l'abattement pour durée de détention, les deux plus-values privées sont à considérer ensemble, la période d'affectation au patrimoine professionnel n'est pas prise en compte.

## 5° Cas particulier des plus-values sur immeubles à usage professionnel et de résidence principale

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-30-30-20-20, § 60 à 170, 6 juill. 2016

**663 Étalement de l'imposition en cas de transfert au patrimoine privé de la partie professionnelle de la résidence principale** – Lorsqu'un professionnel propriétaire d'un local, dont l'utilisation est mixte, affecte au cours de sa vie professionnelle ou lors de la cessation de celle-ci, la partie professionnelle du local à un usage privé, l'Administration admet que le **paiement de l'impôt afférent aux plus-values** ainsi réalisées puisse faire l'objet d'un fractionnement, par parts égales sur les trois années suivant celle de leur réalisation.

L'application de la mesure est subordonnée à une **option expresse**, à faire sur papier libre et à joindre à la déclaration n° 2035 avec le détail du calcul de la plus-value réalisée.

Cette mesure ne peut se cumuler avec l'étalement sur trois ans du montant de la plus-value à court terme (V. 636).

**664 Application aux locaux mixtes de l'exonération prévue en faveur des résidences principales** – Les plus-values réalisées lors de la cession de la résidence principale sont exonérées. L'immeuble ou la partie d'immeuble doit en principe être affecté totalement à usage d'habitation.

**665** Lorsque l'immeuble ou la partie d'immeuble cédé est totalement affecté à usage d'habitation mais que le professionnel a simplement domicilié son activité ou que l'activité exercée dans l'habitation ne nécessite ni locaux ni matériels professionnels spécifiques, l'Administration admet que l'exonération s'applique à la totalité de la plus-value privée.

**666** Lorsque l'immeuble ou la partie d'immeuble cédé est pour partie affecté à usage d'habitation et pour partie à usage professionnel, seule la fraction de la plus-value afférente à la cession de la partie privative qui constitue la résidence principale du cédant peut bénéficier de l'exonération.

Si la partie professionnelle de l'immeuble est affectée :

- au patrimoine professionnel, la plus-value afférente à cette partie est soumise au régime des plus-values professionnelles ou exonérée si le professionnel remplit les conditions d'exonération (V. 678) ;
- au patrimoine privé, la plus-value est soumise au régime des plus-values privées.

## V. Régimes particuliers d'imposition, d'étalement et d'imputation

### A. – RÈGLES PARTICULIÈRES APPLICABLES EN CAS DE CESSATION D'ACTIVITÉ OU DE DÉCÈS

#### 1° Imputation d'une fraction des moins-values nettes à long terme sur le bénéfice

### ■ Sources

CGI, art. 39 quinquies I, 2° ; CGI, art. 39 terdecies, 2 ; BOI-BNC-BASE-30-30-20-60, § 60 et 70, 4 juill. 2018 ; BOI-BIC-PVMV-20-20-40, 11 mars 2013

**667** En cas de cession ou de cessation de l'entreprise, une **fraction des moins-values nettes à long terme** constatées au cours de l'année de la cession ou de la cessation d'activité ou des dix années antérieures est **imputable sur les bénéfices de l'année de la cession ou de la cessation** en fonction du rapport existant entre :

- le taux d'imposition des plus-values à long terme applicable l'année de réalisation de la moins-value (12,8 % en 2018 ; V. 642) et,
- le taux normal de l'impôt sur les sociétés en vigueur l'année de cession ou de cessation.

Le taux normal de l'IS devrait être progressivement abaissé à 31 % à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, 28 % à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020 et à 26,5 % à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2021 (L. fin. 2018 n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 84,V).

**668** Pour une cessation d'activité en 2018, la fraction de la moins-value nette à long terme imputable sur le bénéfice de l'année de cessation est égale à  $12,8/33,33 = 38,40\%$ .

Cette fraction de moins-value déductible du résultat peut être portée à la ligne 43 CL « divers à déduire » du cadre 4 de l'annexe n° 2035 B.

## 2° Application du régime fiscal des plus-values à long terme

### ■ Sources

CGI, art. 39 quindecies I, 2° ; CGI, art. 39 terdecies, 2 ; BOI-BNC-BASE-30-30-20-60, § 60 et 70, 4 juill. 2018 ; BOI-BIC-PVMV-20-20-40, 11 mars 2013

### 669 Les plus-values nettes constatées au décès de l'exploitant sont soumises de plein droit au régime fiscal des plus-values à long terme.

Il est fait une compensation générale entre les plus-values et les moins-values constatées à la suite du décès, sans qu'il y ait lieu de tenir compte de la durée de détention des éléments d'actif immobilisés correspondants (CGI, art. 39 terdecies, 2).

**IMPORTANT** Cette règle n'est pas applicable aux plus-values réalisées en cours d'exploitation, jusqu'à la date du décès.

**670** Lorsque cette opération fait apparaître une plus-value nette, cette plus-value est soumise au régime des plus-values à long terme imposées au taux de 12,8 %, majoré des prélèvements sociaux au taux de 17,2 % (V. 642). Corrélativement, lorsque la compensation générale fait apparaître une moins-value nette, cette moins-value est considérée comme une moins-value à long terme et peut, en principe, être déduite pour 38,40 % de son montant des bénéfices de l'exercice en cours à la date du décès.

**671** Toutefois l'Administration admet que les héritiers demandent l'application du régime de droit commun s'il est plus favorable. Cette demande présente notamment un intérêt en cas de réalisation d'un résultat d'exploitation bénéficiaire et d'une moins-value nette à court terme.

## 3° Étalement du paiement de l'impôt afférent aux plus-values à long terme en cas de cession de l'ensemble des éléments d'un cabinet

**672** Pour les cessions intervenant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016, ce mécanisme d'étalement du paiement de l'impôt lorsque le vendeur accepte un paiement échelonné ou différé du prix est légalisé et sensiblement aménagé. Ainsi, à compter de cette date :

- l'étalement est réservé aux professionnels employant moins de 10 salariés ayant un total de bilan ou un chiffre d'affaires n'excédant pas 2 millions d'euros ;
- le paiement de l'impôt peut être échelonné sur 5 ans maximum ;
- les versements échelonnés donnent lieu au paiement de l'intérêt légal (au lieu d'une remise gracieuse de majoration) (L. fin. rect. 2015, n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 97 ; CGI, art. 1681 F).

Ce dispositif se substitue à celui qui prévoyait un échelonnement de l'impôt dû au titre des plus-values à long terme de cession de l'ensemble des éléments d'un cabinet, selon le calendrier et les modalités de paiement du prix de cession, dans la limite de trois ans (BOCP n° 03-056-A1, 28 oct. 2003).

Pour les cessions réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, le dispositif est étendu aux entreprises qui emploient moins de 50 salariés et ont un total de bilan ou un CA ≤ à 10 millions d'euros et aux gains nets de cession retirés de la cession à titre onéreux de droits sociaux (L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. III).

## B. – RÉGIME PARTICULIER DES PLUS-VALUES CONSÉCUTIVES À LA PERCEPTION D'INDEMNITÉS D'ASSURANCE

### ■ Sources

CGI, art. 39 quaterdecies, 1<sup>er</sup> ter ; CGI, art. 39 quindecies, I, 1 ; BOI-BNC-BASE-30-30-20-60, § 80, 4 juill. 2018 ; BOI-BIC-PVMV-40-10-30, 12 sept. 2012

### 1° Règles générales

**673** La perception d'indemnités d'assurance à la suite d'un sinistre ou d'une expropriation peut couvrir :

- le **remboursement de charges** : dans ce cas, le montant perçu s'analyse comme des recettes et il est comptabilisé en « gains divers » ;
- le **remboursement d'immobilisations** détériorées ou hors service : les indemnités alors perçues s'analysant comme le prix de cession des immobilisations. Elles sont susceptibles de bénéficier de l'un des régimes suivants.



## 2° Étalement de l'imposition des plus-values nettes à court terme (CGI, art. 39 quaterdecies, 1 ter)

**674** Les plus-values nettes à court terme afférentes à l'ensemble des biens amortissables (sans considération de durée ni de mode d'amortissement) peuvent être étalées sur une période variant selon la durée moyenne des amortissements déjà pratiqués sur les biens détruits et qui ne peut être supérieure à 15 ans. Pour bénéficier de cet étalement, le professionnel doit exercer une option en indiquant dans la case prévue à cet effet au cadre II de la déclaration n° 2035 (suite), le montant pour lequel la plus-value est différée. Ce montant doit être déduit des résultats en le reportant ligne 43 « divers à déduire » de l'annexe n° 2035 B. Les fractions de la plus-value restant à imposer devront être réintégrées ligne 36 « divers à réintégrer » de l'annexe n° 2035 B des déclarations à souscrire au titre des années suivantes.

**675** En cas de cessation d'activité, il est mis fin au régime d'étalement, la totalité de la plus-value à court terme non encore imposée doit alors être rattachée au résultat de l'année de cessation.

## 3° Différé d'imposition des plus-values nettes à long terme (CGI, art. 39 quindecies, 1)

**676** La taxation des plus-values nettes à long terme est différée de 2 ans. Il s'agit dans ce cas d'un report de paiement de l'imposition, sous réserve qu'il n'y ait pas de cessation d'activité.

Le montant des plus-values qui bénéficient de ce régime doit être mentionné dans la case prévue à cet effet du cadre « récapitulation des éléments d'imposition » en page 1 de la déclaration n° 2035.

### C. – PRODUITS DE LA PROPRIÉTÉ INDUSTRIELLE RÉALISÉS PAR UNE ENTREPRISE

**677** Avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019, les produits de la propriété industrielle (Brevets) étaient en général imposables selon le régime des plus-values à long terme (CGI, art. 39 terdecies, 1 ancien). Ce régime s'appliquait sous certaines conditions (BOI-BIC-PVMV-20-20-30, 4 juill. 2018) :

► en cas de cession, au résultat net de cession constitué par la différence entre la valeur de la contrepartie reçue par le cédant, nette des frais de cession, et la valeur nette comptable pour laquelle les éléments concernés figuraient à l'actif du cédant ;

Toutefois, la plus-value est égale au prix de vente lorsque :

– l'élément en cause a été mis au point par l'entreprise, et que les dépenses de recherche correspondantes ont été déduites des résultats au titre des frais généraux ;

– lorsque le brevet en cause a été immobilisé (soit qu'il ait été acquis, soit qu'il ait été mis au point par l'entreprise) et est totalement amorti au moment de la cession.

► en cas de concession, au résultat net de la gestion de la concession qui est égal à la différence entre les redevances provenant de la concession et les charges de gestion correspondantes ;

► en cas de sous-concession, au résultat net de la sous-concession lorsque l'entreprise concédant la licence d'exploitation prise en concession est la 1<sup>re</sup> entreprise bénéficiant à ce titre du régime des plus-values à long terme et si celle-ci apporte la preuve que les opérations :

– sont réelles et ne peuvent être regardées comme constitutives d'un montage artificiel dont le but serait de contourner la législation fiscale française,

– créent une valeur ajoutée du chef de cette entreprise sur l'ensemble de la période d'exploitation de la licence concédée.

Les produits de cessions, concessions et sous-concessions d'actifs incorporels éligibles étaient donc imposés au taux réduit des plus-values à long terme, soit 12,8 % auxquels s'ajoutaient les prélèvements sociaux.

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, l'application d'un taux réduit d'imposition est suspendue à une option du professionnel et à la réalisation de dépenses de recherches et de développement (CGI, art. 238 ; L. fin. 2019, n° 2018-1317, 29 déc. 2018, art. 37). Concernant le régime particulier applicable aux inventeurs personnes physiques, V. **1086**.

Ainsi, sur option, les produits de cession, concession et sous-concession des brevets (et des inventions brevetables non brevetées mais dont la brevetabilité est certifiée par l'INPI) et logiciels protégés par le droit d'auteur peuvent désormais être soumis à un taux préférentiel d'imposition de 10 % (auxquels s'ajoutent les prélèvements sociaux) à hauteur d'un ratio qui prend en compte les dépenses de recherches et de développement supportées par l'entreprise.

En cas de cession, l'application du régime préférentiel est subordonnée à la double condition que l'actif en cause, s'il a été acquis à titre onéreux, l'ait été depuis au moins deux ans et qu'il n'existe pas de lien de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire.

En revanche, en cas de concession ou de sous-concession, la condition d'acquisition depuis au moins deux ans n'est pas exigée. L'assiette imposable au taux de 10 % est donc déterminée en 2 temps :

– le calcul du résultat net ;

Il correspond, au titre d'une année N, à la différence entre :

- les revenus tirés des actifs éligibles au régime préférentiel au cours de l'exercice N ;
- et les dépenses de recherche et développement directement liées aux actifs considérés qui ont été engagées au cours de l'exercice N.

Ces revenus et dépenses doivent être appréciés, selon les configurations, actif par actif ou de façon plus globale, produit ou famille de produits par produit ou famille de produits, selon l'option exercée par l'entreprise.

En cas de sous-concession, les redevances dues par l'entreprise sous-concédante sont prises en compte dans le résultat net de sous-concession.

- **application à ce résultat d'un ratio** dit « ratio nexus ».

Ce ratio reflète la proportion des dépenses de recherche réalisées par l'entreprise pour développer cet actif et se détermine de la façon suivante :

- **au numérateur** : les dépenses de recherche et de développement en lien direct avec la création et le développement de l'actif incorporel réalisées directement par l'entreprise ou par des entreprises sans lien de dépendance, au sens du 12 de l'article 39 du CGI ;
- **au dénominateur** : l'intégralité des dépenses de recherche et de développement ou d'acquisition en lien direct avec la création, l'acquisition et le développement de l'actif incorporel et réalisées directement ou indirectement par l'entreprise.

En cas de sous-concession, les redevances dues par l'entreprise sous-concédante sont prises en compte au dénominateur.

Pour le calcul de ce ratio qui doit être effectué au titre de chaque période d'imposition :

- ne sont pas retenues les coûts afférents aux terrains et aux bâtiments ainsi que les coûts afférents aux emprunts, quel que soit le bien ou l'actif financé ;
- les dépenses retenues au numérateur sont majorées de 30 %, sans cependant que cela puisse conduire à un ratio supérieur à 100 % ;
- les dépenses à prendre en compte sont celles réalisées au titre de la période d'imposition et celles des années antérieures.

Pour les 2 premières périodes d'application du nouveau dispositif (2019 et 2020), le ratio peut être déterminé en retenant les dépenses des 2 années antérieures.

Le montant résultant de ce ratio et soumis au taux préférentiel de 10 % doit être retranché du résultat de l'entreprise imposable au taux normal.

Ce régime préférentiel a un caractère optionnel. L'option doit être exercée chaque année pour chaque actif (ou famille d'actifs) dans la déclaration de résultat de l'année au titre de laquelle l'option est exercée. A défaut d'option, le taux d'imposition de droit commun s'applique.

## VI. Régimes d'exonération des plus-values

### A. – PRÉSENTATION DES RÉGIMES D'EXONÉRATION

**678** Les professionnels libéraux sont susceptibles de bénéficier de différents régimes d'exonération.

#### Régimes d'exonération des plus-values professionnelles

Exonération liée au montant des recettes	Régime d'exonération des plus-values des petites entreprises	CGI, art. 151 septies	<b>679</b>
Exonération liée au montant de la transmission réalisée	Régime d'exonération des plus-values de transmission complète d'activité	CGI, art. 238 quindecies	<b>717</b>
Exonération partielle spécifique aux plus-values sur immeubles	Régime d'exonération partielle des plus-values sur immeubles	CGI, art. 151 septies B	<b>738</b>
Exonération liée au départ en retraite du professionnel	Régime d'exonération des plus-values de cession en vue de la retraite	CGI, art. 151 septies A	<b>755</b>
Exonération spécifique aux agents généraux d'assurance	Régime d'exonération des plus-values sur indemnités compensatrices de cessation de mandat des agents d'assurance en vue de la retraite	CGI, art. 151 septies A,V	<b>808</b>
Exonération de la transmission à titre gratuit d'activités libérales	Régime d'exonération des plus-values de transmissions à titre gratuit	CGI, art. 41	<b>829</b>

**IMPORTANT** Les différents régimes peuvent éventuellement se combiner. Cette possibilité est indiquée à la dernière ligne de chaque tableau récapitulatif « cumuls possibles ». L'ordre d'application des régimes lorsqu'ils sont utilisés de manière cumulée est le suivant : 151 septies B, 151 septies A, 151 septies ou 238 quindecies.

Chaque régime est présenté en détail ci-après, avec un tableau récapitulatif.

## B. – RÉGIME D'EXONÉRATION DES PLUS-VALUES DES PETITES ENTREPRISES (CGI, ART. 151 SEPTIES)

### 1° Caractéristiques du régime d'exonération

#### ■ Sources

CGI, art. 151 septies ; BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10, 9 janv. 2013

**679** Le régime d'exonération des plus-values professionnelles à court terme et à long terme en fonction des recettes est celui qui a la portée la plus large au regard tant des opérations et des biens concernés que du montant de l'exonération qui concerne aussi bien l'impôt sur le revenu que les prélèvements sociaux. L'exonération totale ou partielle est fonction du montant des recettes déclarées.

**Tableau de synthèse (CGI, art. 151 septies)**

Professionnels concernés : exercice individuel – professionnels associés de sociétés – sociétés relevant de l'IR	
Exercice de l'activité à titre professionnel	Obligatoire
Durée d'activité	– Au moins 5 ans – Aucune condition de durée d'activité pour les plus-values réalisées à la suite d'une indemnisation pour expropriation ou à la suite d'un sinistre
Régime d'imposition	Déclaration contrôlée, régime déclaratif spécial, régime TS des agents d'assurances
Montant des recettes	Moyenne des recettes des deux années civiles qui précèdent l'année de réalisation des plus-values inférieure à 126 000 € HT
Professionnels exclus	Professionnels ayant donné leur clientèle en location-gérance
Régime d'exonération de plein droit	Pas d'option à exercer
Biens concernés	– Immobilisations inscrites au registre des immobilisations – Parts de sociétés
Biens exclus	– Terrains à bâtir ou cessions d'immeubles exonérées de droits d'enregistrement en vertu des dispositions de l'article 1594-0 G du CGI (assujetti à la TVA s'engageant à achever un immeuble ou à produire un immeuble neuf) ; – Redevances de concession de licence de brevets
Opérations concernées	– Vente isolée d'une ou plusieurs immobilisations (y compris un immeuble) – Réintégration d'une ou plusieurs immobilisations au patrimoine privé – Cession (ou transmission à titre gratuit) d'un cabinet secondaire ou d'une partie de la clientèle – Cession (ou transmission à titre gratuit) du cabinet – Cessation d'activité (avec ou sans cession du cabinet) – Apport d'un cabinet en société – Cession (ou transmission à titre gratuit) d'une partie ou de la totalité des parts détenues dans une société d'exercice ou une société civile de moyens – Perception d'une indemnité à la suite d'une expropriation ou d'un sinistre
Exonération totale	Si $[(recettes\ N-1^* + recettes\ N-2^*) : 2] \leq 90\ 000\ €\ HT$
Exonération partielle	Si $90\ 000\ €\ HT < [(recettes\ N-1^* + recettes\ N-2^*) : 2] < 126\ 000\ €\ HT$
Coefficient d'exonération partielle	$[(126\ 000\ € - moyenne\ HT\ des\ recettes\ (N-1)^* + (N-2)^*) : 36\ 000\ €]$
Plus-values à court terme	Exonérées d'impôt sur le revenu Les plus-values à court terme exonérées sont comprises dans l'assiette des cotisations sociales personnelles
Plus-values à long terme	Exonérées de la taxation au taux de 12,8 % Exonérées de la totalité des prélèvements sociaux (17,2 %)
Cumuls possibles	– Régime d'exonération des plus-values de cession avec départ en retraite (CGI, art. 151 septies A ; V. <b>755</b> ) – Régime d'exonération partielle des immeubles (CGI, art. 151 septies B ; V. <b>738</b> ) – Régime d'exonération des indemnités de cessation de mandat des agents d'assurances (CGI, art. 151 septies A, V ; V. <b>808</b> )
* N-1 et N-2 sont les deux années précédant l'année N (année de réalisation de la plus-value). Le montant des recettes est à retenir hors taxes.	

## 2° Conditions d'application du régime d'exonération des petites entreprises

### ■ Sources

CGI, art. 151 septies ; BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20, 4 juill. 2018

#### a) Professionnels, sociétés et groupements concernés

**680** Il s'agit des **professionnels** y compris les **officiers publics et ministériels** :

- exerçant une **activité libérale** à titre **professionnel** depuis au moins **cinq ans** ;
- qui réalisent des **plus-values de cession** d'éléments du patrimoine professionnel, **en cours ou en fin d'activité** ;
- **quel que soit leur régime d'imposition** (régime de la déclaration contrôlée, régime déclaratif spécial, régime des traitements et salaires pour les agents d'assurance ayant exercé une option pour ce régime) ;
- qui **exercent individuellement ou en qualité d'associés de sociétés ou groupements** relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes (impôt sur le revenu).

**681** Sont également visés les sociétés et groupements de personnes au titre des plus-values réalisées en leur nom. Il s'agit notamment, lorsqu'elles n'ont pas opté pour l'impôt sur les sociétés :

- des sociétés en nom collectif ;
- des sociétés civiles ;
- des sociétés en commandite simple pour la part de bénéfices revenant aux commandités ;
- des sociétés en participation (ou des sociétés créées de fait) à raison des droits des associés indéfiniment responsables et dont les noms et adresses ont été communiqués à l'Administration ;
- des entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée lorsque l'associé unique est une personne physique (EURL).

#### b) Condition d'exercice d'une activité libérale à titre professionnel

**682 Professionnels exerçant individuellement et associés de sociétés** – Une activité libérale est réputée exercée à titre professionnel lorsque le professionnel **participe personnellement de manière directe et continue** à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité.

**683** Cette condition vise à **exclure du régime d'exonération** :

- les **professionnels dont la clientèle est donnée en location** (contrats de location-gérance ou de commodat),  
En revanche, le bénéficiaire d'un contrat de location gérance (professionnel locataire) peut bénéficier du régime d'exonération.
- les **titulaires de BNC non professionnels** (V. 9).

**684** Hormis cette exclusion, l'Administration retient, pour l'appréciation de cette condition, les **mêmes critères** que ceux retenus pour l'**exonération des plus-values de cession en cas de départ en retraite prévue** à l'article 151 septies A du CGI (V. 755).

L'Administration apporte cependant des précisions complémentaires sur la notion de participation personnelle et directe :

- la participation de l'associé d'une société de personnes ne revêt pas un caractère personnel et direct, par exemple lorsque les actes sont réalisés par une autre personne physique, qu'il s'agisse d'un salarié, d'un associé ou d'un tiers agissant pour le compte de cette société ;
- la participation ne peut pas non plus être réalisée au titre d'une convention plaçant l'associé dans la situation d'un tiers à la société.

La notion de participation directe exige du professionnel qu'il s'implique dans la gestion opérationnelle de l'activité. Les contribuables qui se bornent à exercer leurs seules prérogatives d'associés ou de propriétaires de l'entreprise en participant aux conseils de direction ou aux assemblées générales, ou en exerçant un contrôle a posteriori de la gestion, ne peuvent pas être considérés comme participant directement à l'activité de l'entreprise.

**IMPORTANT** Dans une décision concernant l'application du régime d'exonération des plus-values professionnelles prévu à l'article 151 septies du CGI dans sa rédaction antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2006, la cour administrative d'appel de Nancy a jugé qu'une **activité d'acquisition en crédit-bail à fin de sous-location de locaux nus** ne peut être assimilée à une activité libérale dès lors qu'elle se borne à tirer des revenus immobiliers des biens ainsi acquis. Les plus-values réalisées par les **professionnels ou les sociétés (SCI notamment) qui exercent une telle activité ne peuvent donc pas bénéficier du régime d'exonération prévu à l'article 151 septies du CGI** (CAA Nancy, 10 déc. 2009, n° 09NC00367). Cette jurisprudence est transposable au dispositif d'exonération tel qu'il résulte de la nouvelle rédaction de l'article 151 septies du CGI applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

**685 Sociétés et groupements de personnes** – Sont réputés exercer une activité à titre professionnel :

- les sociétés ou groupements qui **exercent une activité de nature libérale de manière continue** ;

➤ les sociétés civiles de moyens qui fonctionnent conformément à leur objet, c'est-à-dire qui facilitent l'activité professionnelle de leurs membres.

En revanche, ne sont pas réputés exercer une activité à titre professionnel les sociétés ou groupements :

- dont les activités ne requièrent pas le déploiement de diligences régulières ou continues (ce critère est identique à celui retenu pour les professionnels exerçant individuellement) ;
- qui confient en droit ou en fait la gestion de leur activité à un tiers par l'effet d'un mandat, d'un contrat de travail ou de toute autre convention.

Plus généralement, sont exclus : les sociétés ou les groupements qui investissent dans des sociétés ou entités dans le cadre de la gestion du patrimoine privé de leurs associés ou membres (sociétés civiles immobilières, sociétés civiles de portefeuilles, etc.).

**686 Période durant laquelle s'apprécie l'exercice de l'activité à titre professionnel** – L'exercice à titre professionnel de l'activité s'apprécie au titre de la période fiscale au cours de laquelle la plus-value de cession est réalisée ainsi qu'au cours des cinq années d'activité exigées par la loi (V. 687).

En cas de dissolution d'une société, l'Administration admet que l'activité soit réputée exercée à titre professionnel jusqu'à la clôture des opérations de liquidation.

### c) Condition de durée d'activité

**687** Seuls les professionnels qui exercent leur activité à titre professionnel depuis au moins cinq ans peuvent bénéficier du régime d'exonération.

Ainsi, un inventeur qui n'apporte pas la preuve qu'il a exploité le brevet pendant cinq années avant sa cession ne peut bénéficier du dispositif (CE, n° 387893, 16 nov. 2016).

**688 Professionnels exerçant individuellement et associés de sociétés de personnes** – Pour les professionnels qui exercent leur activité professionnelle dans une société soumise au régime des sociétés de personnes, le délai de cinq ans est décompté à partir du début de l'exercice de l'activité professionnelle dans la société ou le groupement soumis à l'impôt sur le revenu

**Remarque** Le début de l'activité correspond donc en général à la date de création ou d'acquisition des droits ou parts de la société ou du groupement qui sont cédés.

Pour les professionnels qui ont exercé successivement à titre individuel puis dans une société de personne soumise à l'IR, ou inversement :

- l'Administration admet comme le Conseil d'État, d'appréhender l'ensemble de l'activité exercée lorsque l'activité a commencé au sein d'une société de personnes soumises à l'IR et s'est poursuivie au sein d'une entreprise individuelle (ce qui implique que l'activité poursuivie soit la même et que le professionnel l'ait bien exercée à titre professionnel au sein de la société) (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20, § 80, 4 juill. 2018 ; CE, 17 mai 1995, n° 136878) ;
- en revanche, pour les professionnels associés de sociétés de personnes qui ont antérieurement exercé à titre individuel, elle ne tient compte que de la durée de l'activité exercée dans le cadre de la société ou du groupement dont les droits ou parts sont cédés sauf lorsque l'associé a apporté cette activité individuelle à la société dont les parts sont cédées en revendiquant le report d'imposition prévu à l'article 151 octies du CGI.

**IMPORTANT** Dans tous les cas, tant pour l'Administration que pour le Conseil d'État (raisonnement par analogie avec la solution retenue dans le cadre de l'article 151 septies A du CGI), les périodes d'activité exercée au sein de sociétés soumises à l'IS ne peuvent être retenues (CE 19 juin 2015, n° 376137).

**689** Les modalités d'appréciation de la date du début de l'exercice de la profession sont identiques à celles prévues pour l'application du régime d'exonération des plus-values en cas de départ en retraite prévu à l'article 151 septies A du CGI (V. 687) notamment en ce qui concerne les règles particulières prévues pour les professionnels pluriactifs, les professionnels qui ont changé d'activité, les professionnels mariés sous le régime de la communauté ou sous le régime de la séparation des biens ou encore les professionnels associés de sociétés de personnes.

**IMPORTANT** Le délai de cinq ans s'achève à la fin de la période d'imposition au titre de laquelle la plus-value nette est déterminée :  
 - soit au 31 décembre de l'année d'imposition pour les plus-values réalisées en cours d'activité ;  
 - soit à la date de cession ou de cessation d'activité.

Le délai s'apprécie **activité par activité**. Seule est prise en compte la période au cours de laquelle l'activité est exercée à titre professionnel.

**Exemple** Le 30 juin 2018, un professionnel cède l'exploitation qu'il a créé le 1<sup>er</sup> janvier 2009. Il a mis son fonds en location-gérance du 1<sup>er</sup> janvier 2011 au 31 décembre 2014 avant de l'exploiter à nouveau en direct. Le délai de cinq ans s'apprécie en cumulant les périodes d'exercice à titre professionnel, soit du 1<sup>er</sup> janvier 2009 au 31 décembre 2010 et du 1<sup>er</sup> janvier 2015 au 30 juin 2018. La condition de délai est donc satisfaite au cas particulier.

**690** Il résulte des commentaires de l'Administration que les professionnels ayant exercé une activité de remplacement à titre professionnel préalablement à leur installation peuvent prendre en compte la période d'activité de remplacement pour l'appréciation du délai de cinq ans.

En cas de cessation d'activité ou de changement d'activité, les durées d'activité ne peuvent pas être cumulées pour l'appréciation du délai de cinq ans.

**IMPORTANT** Selon le Conseil d'État, la durée de 5 ans est décomptée à partir du début effectif d'activité sans tenir compte des périodes de stage qui l'ont précédée dès lors qu'au cours de cette période de stage le professionnel était salarié. (CE, n° 388969, 23 juin 2016).

**691 Sociétés et groupements de personnes** – Le délai de cinq ans s'apprécie à compter du début effectif d'activité de la personne morale ou du groupement.

En cas de changement d'activité de la personne morale, le délai de cinq ans est décompté à la date du changement d'activité. En cas de changement de régime fiscal de la société ou du groupement, les périodes d'exercice de l'activité sous le même régime fiscal peuvent se cumuler pour le calcul du délai de cinq ans.

**692 Exception à la condition d'exercice de l'activité durant cinq ans** – Cette condition n'est pas exigée pour les plus-values réalisées à la suite d'une expropriation ou de la perception d'indemnités d'assurance. Il en est de même des plus-values réalisées à la suite d'une réduction d'activité ou d'une réorganisation directement due à l'expropriation ou au sinistre. En revanche, les plus-values d'une autre nature, réalisées au cours de la même période fiscale, demeurent imposables dans les conditions de droit commun.

#### d) Condition relative à la nature des plus-values réalisées

**693 Principe** – Le régime d'exonération peut bénéficier aux plus-values nettes à court terme et à long terme réalisées à l'occasion de la cession :

– d'éléments corporels ou incorporels inscrits sur le registre des immobilisations, à l'exception de certains terrains à bâtir ;

**Remarque** en cas d'immobilisations non utilisées pour les seuls besoins de l'activité professionnelle, seule la fraction de la plus-value afférente à cet usage professionnel telle que déterminée en application du 2 du II de l'article 155 du CGI est soumise au dispositif.

– de droits ou parts détenus par un associé d'une société ou d'un groupement relevant du régime d'imposition des sociétés de personnes qui y exerce son activité professionnelle.

**IMPORTANT** L'Administration a précisé le champ d'application de l'exonération prévue à l'article 151 septies du CGI s'agissant des plus-values de cession de droits ou parts de sociétés ou groupements réunissant des moyens d'exploitation sans exercice de l'activité professionnelle (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10, § 295, 9 janv. 2013).

Les professionnels, libéraux notamment, peuvent exercer leur activité en regroupant des moyens matériels ou humains au sein de SCM ou de GIE permettant de réduire les charges d'exploitation.

Dans cette situation, même si l'associé ou le membre n'exerce pas, à proprement parler, son activité dans la structure de moyens, la plus-value de cession des droits ou parts détenus dans cette structure peut bénéficier du régime d'exonération prévu à l'article 151 septies du CGI si ces droits ou parts constituent un élément de l'actif professionnel du cédant (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10, § 295, 9 janv. 2013).

**694 Notion de cession** – La cession répond à une définition large et correspond, en règle générale, à toute opération aboutissant à la sortie de l'actif de l'élément considéré.

**695** La cession revêt ainsi le plus souvent la forme d'une vente, mais peut consister également en d'autres opérations (apport en société, échange, renonciation contre indemnité à un droit d'exclusivité, partage, donation, retrait pur et simple de l'actif, cessation d'activité, etc.). La cession peut aussi résulter d'événements tels que l'expropriation, l'expulsion, l'éviction ou la réquisition.

Les rachats ou annulations des droits ou parts par la société ou le groupement qui les a émis sont également assimilés à des cessions.

**696 Plus-values portant sur certains terrains à bâtir** – Les terrains à bâtir sont exclus du champ d'application de l'exonération.

Les terrains à bâtir s'entendent de ceux qui sont soumis à la TVA immobilière et qui sont exonérés de taxe de publicité foncière ou de droits d'enregistrement.

**697 Plus-values résultant du transfert de biens dans un patrimoine fiduciaire** – Les plus-values réalisées lors de transferts de biens ou de droits dans un patrimoine fiduciaire effectués dans le cadre d'une opération de fiducie définie à l'article 2011 du Code civil sont expressément exclues du régime d'exonération (Ord. n° 2009-112, 30 janv. 2009, art. 10 ; BOI-BIC-PVMV-40-10-10-10, § 300, 9 janv. 2013).

**698 Produits de la propriété industrielle imposés selon le régime des plus-values à long terme** – L'article 151 septies du CGI prévoit expressément l'exonération des plus-values de cession. Les redevances de concession

de brevets, même si elles bénéficient du régime des plus-values à long terme en application de l'article 39 terdecies, 1 du CGI, ne constituent pas des plus-values de cession et ne peuvent donc pas bénéficier du régime d'exonération des petites entreprises.

### e) Condition relative à la nature et au montant des recettes réalisées

**699** Le régime d'exonération est susceptible de bénéficier aux professionnels dont la moyenne des recettes réalisées au cours des deux années civiles qui précèdent l'année de réalisation des plus-values est inférieure à 126 000 € HT.

**IMPORTANT** Dans le cas le plus simple, où le professionnel n'a perçu que des recettes directement liées à l'exercice de son activité libérale on peut considérer que le montant des recettes annuelles, à retenir au titre de N-1 et N-2 pour le calcul de la moyenne, correspond au montant net des recettes figurant ligne 4 AD de l'annexe n° 2035 A (recettes brutes diminuées des honoraires rétrocedés et des débours).

En toute hypothèse, il convient cependant de s'assurer que les sommes prises en compte répondent bien à la définition donnée par l'Administration des recettes à retenir et des recettes à exclure détaillée ci-après.

**700 Nature des recettes à retenir** – Il s'agit des recettes hors taxes majorées, le cas échéant, des rectifications opérées par l'Administration à l'occasion d'un contrôle. Il convient de prendre en compte :

- les honoraires perçus dans le cadre de l'exercice de la profession et les sommes reçues en contrepartie des services aux clients ;
- les recettes accessoires qui comprennent :
  - les redevances perçues par le professionnel titulaire dans le cadre d'un contrat de collaboration (les activités considérées comme accessoires à une activité principale et imposées dans la même catégorie que cette activité principale sont prises en compte pour le calcul de la moyenne des recettes, au même titre que celles issues de l'activité principale ; BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20, § 589, 4 juill. 2018),
  - les indemnités assimilées à des recettes d'exploitation (indemnités d'expropriation par exemple),
  - les subventions, primes et indemnités ayant pour objet de compenser un manque à gagner, telles que la perte de stocks, un surcroît de charges ou encore présentant le caractère d'un supplément de prix,
  - les indemnités d'assurance visant à couvrir des frais de réparation d'un élément du patrimoine professionnel qui constituent des charges déductibles,
  - les indemnités d'éviction pour la seule fraction ayant pour objet de couvrir des frais engagés par l'exploitant pour le transfert de son exploitation (frais de déménagement et de réinstallation, droits de mutation) ou de compenser la perte temporaire de recettes subie.

**701 Nature des recettes à exclure** – Ne doivent pas être prises en compte pour l'appréciation de la limite de recettes :

- les produits financiers et les recettes exceptionnelles, notamment celles provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé ;
- les débours (sommes payées par le professionnel pour le compte de son client) ;
- les sommes qui ne font que transiter chez le professionnel sans donner lieu à un encaissement effectif ;
- les sommes rétrocedées à des confrères ;
- les indemnités journalières versées en cas d'incapacité de travailler pour cause de maladie ou d'accident intervenu ou non dans le cadre de l'activité professionnelle du contribuable ;
- les remboursements de crédit de TVA ;
- les rabais, remises et ristournes d'ordre commercial ;
- les escomptes ;
- les versements reçus dans le cadre d'un emprunt souscrit auprès d'un établissement bancaire ou de tiers ou dans le cadre des assurances invalidité ;
- les subventions, primes et indemnités ayant pour objet de compenser la perte d'un élément d'actif immobilisé ou les frais de réparation de l'élément qui ne constituent pas des charges déductibles ;
- les subventions et primes d'équipement ;
- les indemnités versées dans le cadre d'une opération d'expropriation relevant du régime des plus-values professionnelles (que les plus-values soient ou non imposables) ;
- les indemnités d'éviction versées en contrepartie de la résiliation de son bail par le bailleur.

**702 Détermination des recettes annuelles** – Le montant des recettes annuelles s'apprécie hors taxes à partir de la moyenne des recettes encaissées au cours des deux années civiles précédant celle de la réalisation de la plus-value nette.

**IMPORTANT** Lorsque le professionnel a opté pour la tenue d'une comptabilité en fonction des créances acquises et dépenses engagées il convient de retenir les créances acquises au cours des deux années civiles qui précèdent l'année de réalisation des plus-values.

## f) Règles particulières de prise en compte des recettes réalisées

**703 Professionnels associés de SCM** – Pour calculer la moyenne des recettes N-1 et N-2, les professionnels exerçant en SCM doivent tenir compte non seulement de leurs recettes individuelles mais également de la quote-part de la moyenne des recettes de la SCM (N-1 et N-2) (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20, § 610, 4 juill. 2018).

**704** Pour déterminer la **quote-part de la moyenne des recettes de la SCM** (N-1 et N-2), il convient de retenir :  
– les recettes de la SCM provenant d'opérations avec les tiers et des produits divers réalisés par la société ;  
– **il n'est pas tenu compte des remboursements effectués par les associés (sommes versées par les associés pour la couverture des dépenses de la SCM) ;**

Les recettes de la société doivent être appréciées conformément aux règles de rattachement des produits retenues par l'associé pour ses recettes personnelles : créances acquises ou recettes encaissées.

– **multipliées par le pourcentage de droits détenus par l'associé** dans le résultat comptable tel qu'il résulte du pacte social à la clôture de l'exercice de réalisation de la plus-value.

S'agissant des **plus-values réalisées par une SCM**, il y a lieu de prendre en considération le montant global des recettes de la SCM (y compris les remboursements des associés).

**705 Plus-values réalisées par une société de personnes** – Lorsque les plus-values sont réalisées par une société de personnes, la **moyenne des recettes est calculée à partir du total des recettes sociales au titre des deux années (N-1 et N-2)**. Le cas échéant, lorsque la société détient des participations dans d'autres sociétés ou groupements, il convient d'ajouter la quote-part de recettes correspondant à ces participations (BOI-BIC-PVMV-40-10-10-20, § 670, 4 juill. 2018).

**IMPORTANT** S'agissant des sociétés dépourvues de la personnalité morale (sociétés créées de fait, sociétés en participation), l'Administration a précisé que la condition relative au montant des recettes doit être appréciée différemment selon que les biens affectés à l'activité de la société figurent ou non à son bilan fiscal. Ainsi, il convient de retenir :

– l'ensemble des recettes réalisées par la société lorsque le bien cédé a été inscrit par les associés au bilan fiscal de la société ;

– la seule quote-part des recettes revenant à l'associé qui en est le propriétaire lorsque le bien cédé ne figurait pas au bilan fiscal de la société (Rép. min. n° 00082 : JO Sénat Q 18 oct. 2007). Cette précision n'est pas reprise dans la nouvelle base documentaire de l'Administration BOFiP-Impôts. Son application semble toutefois pouvoir être maintenue.

**706 Professionnels associés d'une société d'exercice** – Pour déterminer si un associé peut, à titre individuel, bénéficier du régime d'exonération, le calcul de la moyenne des recettes s'effectue en retenant pour chaque année civile une **quote-part du chiffre de recettes réalisé par la société**. Cette quote-part correspond au **pourcentage de droits que détient l'associé dans les résultats comptables**.

Les professionnels associés de plusieurs sociétés doivent cumuler leur quote-part de recettes dans chacune des sociétés.

**707** La quote-part des recettes des sociétés ou groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés est déterminée proportionnellement aux droits du contribuable dans les résultats comptables de ces sociétés ou groupements. La clé de répartition du bénéfice comptable à retenir est celle qui figure dans le pacte social à la clôture de chacun des exercices clos au cours de la période biennale de référence, à défaut d'acte ou de convention modifiant la répartition du résultat entre les associés avant la date de clôture de ces exercices.

Pour être opposables à l'Administration, de tels actes ou conventions doivent être régulièrement conclus et en principe enregistrés avant la clôture de l'exercice.

Par ailleurs, s'il apparaissait que de telles conventions n'ont été conclues que dans le but d'éviter l'impôt, le service serait en droit d'appliquer la procédure de répression des abus de droit prévue à l'article L. 64 du LPF.

**708 Professionnels exerçant individuellement et en société** – Lorsque le professionnel exerce à la fois individuellement et au sein d'une société, il convient de retenir :

– la moyenne des recettes individuelles N-1 et N-2 ;

– **majorées de la quote-part de la moyenne des recettes de la société lui revenant au titre des années N-1 et N-2**.

Le respect de la condition relative à la moyenne des recettes permettra au professionnel de bénéficier du régime d'exonération **des plus-values réalisées dans le cadre de son activité individuelle** ou à l'occasion de la cession des parts qu'il détient dans la société.

**709 Professionnels exerçant une activité commerciale accessoire rattachée à leur activité libérale** – Pour les professionnels qui exercent une activité libérale et une activité commerciale dont les recettes sont déclarées dans la catégorie des BNC, il convient de globaliser les recettes de l'activité principale et de l'activité accessoire.

**710 Professionnels pluriactifs** – Les professionnels qui exercent plusieurs activités relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux doivent retenir l'ensemble des recettes imposables réalisées pour le calcul de la moyenne des recettes.



Les professionnels qui exercent une activité imposable dans la catégorie des BNC et une ou plusieurs activités imposables dans la catégorie des BIC ou des bénéficiaires agricoles (BA) doivent globaliser les recettes dans chaque catégorie d'imposition (BNC, BIC, BA) pour calculer la moyenne des recettes et déterminer si les plus-values réalisées dans une (ou plusieurs) catégorie (s) d'imposition peuvent bénéficier du régime d'exonération.

**711 Professionnels reprenant en direct une activité précédemment donnée en location-gérance** – Lorsqu'un professionnel reprend en exploitation directe une activité précédemment donnée en location-gérance, le délai de cinq ans s'apprécie en cumulant les périodes d'exercice professionnel avant et après la mise en location-gérance. En revanche, le montant des recettes annuelles s'apprécie en fonction des recettes réalisées au titre des deux années civiles précédant celle de la réalisation de la plus-value, le régime d'exonération ne pourra en principe être mis en œuvre que si la cession générant une plus-value intervient à compter du deuxième exercice qui suit celui de la reprise de l'activité.

Les recettes réalisées au cours de l'année de reprise devront, le cas échéant, être ramenées à douze mois.

Cependant, lorsque la reprise en direct de l'activité a été effectuée moins de deux ans avant la cession, l'Administration admet que le seuil de recettes soit apprécié en prenant en considération les recettes du locataire. Dans ce cas, il appartiendra bien entendu au contribuable de pouvoir justifier de la réalité du montant des recettes prises en compte pour apprécier le dépassement ou non des seuils d'exonération.

### 3° Modalités de calcul de l'exonération

**712 Exonération totale** – Les professionnels dont la moyenne des recettes N-1 et N-2 est inférieure ou égale à 90 000 € HT bénéficient d'une exonération totale des plus-values nettes à court terme et à long terme.

**713 Exonération partielle** – Les professionnels dont la moyenne des recettes N-1 et N-2 est supérieure à 90 000 € HT et inférieure à 126 000 € HT bénéficient d'une exonération partielle calculée en appliquant au montant de la plus-value (à court terme ou à long terme) un coefficient d'exonération déterminé dans les conditions définies dans le tableau ci-après.

Modalités de calcul du coefficient d'exonération

	Moyenne des recettes des années (N-1) + (N-2) = R		
	R ≤ 90 000 €	90 000 € < R < 126 000 €	R ≥ 126 000 €
Plus-value exonérée à hauteur de :	100 %	(126 000 € - R) : 36 000 €	0 %

**Exemple** Un médecin généraliste, installé depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006, cède son véhicule professionnel le 1<sup>er</sup> août 2018 et réalise une plus-value à court terme de 1 000 €.

Son chiffre de recettes s'établit à 86 000 € en 2016 et à 96 000 € en 2017.

La moyenne des recettes s'élève à : (86 000 + 96 000) / 2 = 91 000 €.

Ce professionnel est susceptible de bénéficier d'une exonération partielle (moyenne des recettes supérieure à 90 000 €).

Coefficient d'exonération partielle : (126 000 - 91 000) / 36 000 = 0,97

Plus-value exonérée : 1 000 € x 0,97 = 970 €

Plus-value taxable : 1 000 - 970 = 30 €

### 4° Portée de l'exonération

**714** L'exonération s'applique aux montants :

– des plus-values nettes à court terme (normalement prises en compte pour la détermination du résultat soumise au barème progressif de l'impôt sur le revenu) ;

Le montant de la plus value nette à court terme doit être réintégré dans l'assiette de calcul des cotisations sociales.

– des plus-values nettes à long terme (en principe taxées au taux de 30 % (12,8 % + prélèvements sociaux au taux de 17,2 % ; V. 642).

Les moins-values nettes à long terme demeurent imputables sur les plus-values de même nature réalisées au cours des dix exercices suivants. Elles peuvent le cas échéant être déduites du bénéfice de l'exercice de cession ou de cessation pour une fraction de leur montant (V. 667).

### 5° Obligations déclaratives

**715** Les professionnels doivent compléter le tableau de détermination des plus-values et moins-values situé au cadre II de la page 3 (n° 2035 suite) de la déclaration n° 2035 et reporter sous ce cadre II le montant exonéré (case « article 151 septies du CGI ») et/ou imposable des plus-values nettes à court terme et à long terme.

**716** Ils doivent également reporter :

- dans le cadre « **récapitulation des éléments d'imposition** » en page 1 de la déclaration n° 2035, rubrique 2 « plus-values », le montant exonéré et/ou imposable des plus-values nettes à long terme ;
- dans l' **annexe n° 2035 B** (cadre 4), la totalité ou la fraction de la plus-value nette à court terme imposable (ligne 35 CB) ou la moins-value nette à court terme déductible (ligne 42 CK) ;
- page 3 de la **déclaration n° 2042 C PRO** la plus-value à long terme imposable.

## C. – RÉGIME D'EXONÉRATION DES TRANSMISSIONS COMPLÈTES D'ACTIVITÉS (CGI, ART. 238 QUINDECIES)

### 1° Caractéristiques du régime d'exonération

#### ■ Sources

CGI, art. 238 quindecies ; BOI-BIC-PVMV-40-20-50, 25 mars 2014

**717** Ce régime d'exonération est applicable à la **transmission à titre gratuit ou à titre onéreux d'un cabinet, d'une branche complète d'activité** ou de l'**intégralité des parts** détenues par un professionnel dans une société dans laquelle il exerce son activité. Toutefois, **les biens et droits immobiliers en sont exclus**.

Les transmissions d'activités faisant l'objet d'un contrat de location-gérance ou d'un contrat comparable peuvent, sous réserve de remplir des conditions particulières, bénéficier de ce régime d'exonération (V. **792**).

**718** L'exonération totale ou partielle des plus-values à court terme et à long terme est fonction de la valeur des éléments transmis servant d'assiette aux droits d'enregistrement, qui doit être inférieure à 500 000 €. La portée de ce régime d'exonération concerne aussi bien l'impôt sur le revenu que les prélèvements sociaux.

**IMPORTANT** Seules sont éligibles au régime d'exonération les opérations qui emportent un véritable transfert économique et juridique de l'activité à un repreneur.

**Tableau de synthèse (CGI, art. 238 quindecies)**

Professionnels concernés : exercice individuel – professionnels associés de sociétés – sociétés relevant de l'IR ou de l'IS	
Exercice de l'activité à titre professionnel	Obligatoire.
Durée d'activité	Au moins 5 ans.
Régime d'imposition	Déclaration contrôlée, régime déclaratif spécial, régime TS des agents généraux d'assurances.
Régime d'exonération optionnel	Option sur papier jointe à la déclaration de cession ou de cessation d'activité.
Biens concernés	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ensemble des immobilisations inscrites au registre des immobilisations (hors immeubles et droits immobiliers).</li> <li>- Branche complète d'activité pour les professionnels pluriactifs.</li> <li>- Ensemble des parts d'une société de personnes détenues par un associé.</li> </ul>
Biens exclus	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Biens et droits immobiliers.</li> <li>- Terrains à bâtir.</li> </ul>
Opérations concernées	Cessions à titre onéreux ou transmission à titre gratuit (suivie ou non d'une cessation d'activité) : <ul style="list-style-type: none"> <li>- d'un cabinet,</li> <li>- d'une partie d'un cabinet constituant une branche complète d'activité, (exemple : branche commissariat aux comptes pour un cabinet d'expertise comptable)</li> <li>- de l'intégralité des parts détenues dans une société de personnes.</li> </ul> Cession de gré à gré d'un portefeuille d'assurances. Cession d'un cabinet donné en location-gérance (V. <b>792</b> ). Apport d'un cabinet en société. Apport de l'intégralité des parts détenues dans une société à une autre société.
Opérations exclues	Cessation d'activité sans cession. Transmission ou cession de biens isolés. Cession partielle de parts sociales. Réintégration d'éléments d'actif au patrimoine privé. Abandon d'activité (cessation d'activité sans cession). Cession de mandat des agents généraux d'assurances. Opérations de partage d'actifs d'une société ou d'une autre entité juridique. Rachat de ses propres parts par une société. Annulation ou remboursement de droits ou parts à un associé.

Professionnels concernés : exercice individuel – professionnels associés de sociétés – sociétés relevant de l'IR ou de l'IS	
Montant de la transmission	Le montant de la transmission soumis aux droits d'enregistrement doit être inférieur à 500 000 €.
Conditions d'absence de contrôle sur l'acquéreur en cas de cession à titre onéreux	Le professionnel ne doit pas exercer un contrôle sur le cabinet acquéreur en raison des fonctions de direction exercées ou de sa participation détenue dans la société bénéficiaire de la transmission.
Condition particulières aux cabinets donnés en location-gérance	La condition de durée d'activité de 5 ans doit être remplie au moment de la mise en location du cabinet. La cessation doit obligatoirement être consentie au locataire-gérant.
Exonération totale	Si montant de la transmission ≤ 300 000 €
Exonération partielle	Si 300 000 € < montant de la cession < 500 000 €
Coefficient d'exonération partielle	$(500\,000\text{ €} - \text{valeur des éléments transmis}) / 200\,000\text{ €}$
Plus-value à court terme	Exonérées d'impôt sur le revenu. Les plus-values à court terme exonérées sont comprises dans l'assiette des cotisations sociales personnelles.
Plus-value à long terme	Exonérées de la taxation au taux de 12,8 %. Exonérées de la totalité des prélèvements sociaux au taux de 17,2 % (V. 642).
Cumuls possibles	Régime d'exonération des plus-values de cession avec départ en retraite (CGI, art. 151 septies A ; V. 755). Régime d'exonération des immeubles (CGI, art. 151 septies B ; V. 738).

## 2° Conditions d'application du régime d'exonération des transmissions complètes d'activités

### ■ Sources

CGI, art. 238 quindecies ; BOI-BIC-PVMC-40-20-50, 25 mars 2014

#### a) Professionnels concernés

**719** Sont susceptibles de bénéficier du régime d'exonération :

- les professionnels exerçant une activité professionnelle, individuellement ou en société, depuis au moins 5 ans, quels que soient la nature de l'activité exercée, le montant des recettes réalisées et le régime d'imposition applicable ;
- les sociétés de personnes exerçant une activité professionnelle, depuis au moins 5 ans, soumises à l'impôt sur le revenu (SCP, sociétés de fait, sociétés en participation) ;
- les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés sous certaines conditions.

#### b) Opérations de transmission concernées

**720** Sont éligibles au régime d'exonération les opérations qui emportent un véritable transfert économique et juridique de l'activité à un repreneur. Il s'agit de toutes les opérations de transmission :

- à titre onéreux (vente, apport, fusion, scission, apport partiel d'actif) ;

L'exonération peut également bénéficier aux cessions de cabinets faisant l'objet d'un contrat de location-gérance, ou d'un contrat comparable, dans les mêmes conditions que celles prévues pour l'application du régime d'exonération des plus-values de cession avec départ en retraite (CGI, art. 151 septies A ; V. 755)

- ou à titre gratuit réalisées par le professionnel de son vivant (donation, donation-partage avec ou sans soule) ou à la suite de son décès (succession).

**IMPORTANT** La référence aux transmissions conduit à exclure du régime d'exonération :

- les retraits d'actif dans le patrimoine privé,
- les abandons d'activités (cessation d'activité sans cession),
- les annulations ou remboursements de droits ou parts,
- le rachat de ses propres parts par une société,
- les opérations de partage d'actif d'une société.

Toutefois, lorsque l'opération de partage d'actifs d'une société ou d'une autre entité juridique donne lieu à l'attribution d'une branche complète d'activité à un associé, les plus-values réalisées afférentes à la branche complète d'activité attribuée peuvent le cas échéant bénéficier du régime d'exonération.

**721** Les indemnités compensatrices de cessation de mandat perçues par les agents généraux d'assurances sont exclues de ce régime d'exonération mais elles bénéficient d'un régime d'exonération spécifique en cas de départ en retraite de l'agent d'assurance bénéficiaire (V. 808). Seules les cessions de gré à gré de portefeuilles d'assurance devraient pouvoir bénéficier du régime d'exonération des transmissions complètes d'activité.

### c) Nature des éléments transmis

**722 Cabinet individuel** – Les conditions dans lesquelles la transmission d'un cabinet doit être effectuée pour bénéficier du régime d'exonération des transmissions complètes d'activité (CGI, art. 238 quinquies) sont identiques à celles prévues pour le régime d'exonération des plus-values de cession avec départ en retraite (CGI, art. 151 septies A, 755 ; BOI-BIC-PVMV-40-20-20-20, § 10 à 160, 5 avr. 2017).

On relèvera cependant que le régime d'exonération des plus-values de cession avec départ en retraite est susceptible de bénéficier aux seules cessions à titre onéreux alors que le régime d'exonération des transmissions complètes d'activité peut également bénéficier aux transmissions à titre gratuit.

**723** Ainsi, les transmissions à titre gratuit ou onéreux de cabinets individuels doivent répondre aux conditions suivantes :

- le cédant doit **exercer l'activité à titre professionnel**, ce qui implique sa participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité (V. 682) ;
- la transmission doit **porter sur l'ensemble des éléments affectés à l'activité professionnelle** ; les professionnels doivent donc céder l'intégralité des éléments qui figurent dans leur patrimoine professionnel.

**IMPORTANT** Les mesures de tolérance prévues dans le cadre du régime d'exonération des plus-values de cession avec départ en retraite (CGI, art. 151 septies A ; V.755) s'appliquent également au régime d'exonération des transmissions complètes d'activité :

- **cession de l'ensemble du cabinet réputée réalisée dès lors que le repreneur poursuit à l'identique l'activité exercée par le professionnel** ;
- **faculté pour le professionnel de conserver la pleine propriété des immeubles** dès lors que l'acquéreur s'en voit garantir l'usage dans des conditions suffisamment pérennes (CE, n° 407128, 8 déc. 2017) ;
- **faculté de ne pas transmettre les immobilisations hors d'état ou obsolètes**.

Les modalités d'application de ces mesures de tolérance sont présentées de manière détaillée avec les commentaires relatifs au régime d'exonération des plus-values de cession avec départ en retraite (V. 774).

**724 Totalité des parts détenues dans une société de personnes** – Pour l'application de l'exonération aux cessions de parts, trois conditions doivent être simultanément satisfaites :

- la société ou le groupement dont les droits ou parts sont transmis doit relever du **régime d'imposition des sociétés de personnes** ;

La société ne doit pas être détenue, de manière continue au cours de l'exercice de cession, à 25 % ou plus par une ou plusieurs entreprises qui ne répondraient pas aux seuils d'effectif (< à 250), de chiffre d'affaires (< 50 M €).

- le professionnel doit **y exercer son activité professionnelle** (V. 682) ;
- la transmission doit porter sur l'intégralité des droits ou parts détenus par le contribuable (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-20, § 170 à 240, 5 avr. 2017).

**725** Sont donc exclues de l'exonération les transmissions isolées de droits ou parts ou les transmissions partielles de portefeuille.

La transmission de l'intégralité des titres peut être réalisée au profit de plusieurs cessionnaires continuant l'activité du cédant.

**726 Branche complète d'activité** – Cette notion ne peut être transposée qu'à une minorité de professionnels libéraux dont l'activité est divisible en « branches » susceptibles de donner lieu à des cessions séparées (on peut citer notamment la branche « commissariat aux comptes » pour les experts-comptables ou encore la branche « pharmacie » des médecins pharmaciens).

La notion de branche complète d'activité doit être comprise comme en matière d'apports partiels d'actif (CGI, art. 210 B).

Dans le cadre d'une cession de branche complète d'activité d'un professionnel cédant qui emploie des salariés dont les fonctions techniques assurent le caractère autonome de ladite branche d'activité, les contrats de travail de ces salariés doivent être transférés à l'acquéreur (CE, avis n° 358931, 13 juill. 2012).

**IMPORTANT** Compte tenu de la complexité des critères d'appréciation de la notion de branche complète d'activité, il est recommandé aux professionnels qui envisagent de céder une branche complète d'activité ou un cabinet secondaire autonome, en vue de bénéficier du régime d'exonération, de recourir aux services d'un Conseil (expert-comptable, avocat) et de joindre une mention expresse à leur déclaration n° 2035.

**727 Cas particulier des professionnels exerçant en SCM** – Dès lors que l'activité des SCM ne recouvre pas l'exploitation en commun d'une clientèle, la transmission de sa clientèle par un associé, concomitamment à celle de l'intégralité de ses parts ou droits, peut être assimilée à une transmission de branche complète d'activité si ces droits ou parts constituent un élément de son actif professionnel.

Ne peuvent pas bénéficier de cette tolérance les professionnels qui, au-delà de la mise en commun de moyens d'exploitation, ont conclu une convention, statutaire ou autre, prévoyant le partage des bénéfices ou des honoraires.

#### d) Conditions d'exonération

**728 Condition de durée d'activité** – Seuls les professionnels qui exercent leur activité (ou qui détiennent des parts dans une société de personnes) depuis au moins cinq ans peuvent bénéficier du régime d'exonération.

En cas de cession d'une branche d'activité, c'est la durée de l'activité du professionnel qui est prise en compte et non la durée d'existence de la branche d'activité concernée (CE n° 401942, 13 juin 2018).

Le délai de cinq ans court à compter de la date du début de l'exercice effectif de l'activité et s'achève à la date de la transmission de l'entreprise individuelle, de la branche complète d'activité ou des éléments assimilés à une branche complète.

**729** Pour les cessions de cabinets individuels ou de l'intégralité des droits ou parts détenus par les associés de sociétés de personnes y exerçant leur activité professionnelle, le point de départ du délai de cinq ans s'apprécie dans les mêmes conditions que celles prévues pour l'application du régime d'exonération des plus-values réalisées en cas de cessation d'activité avec départ en retraite (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-10, § 40 à 190, 18 nov. 2013 ; V. 764).

S'agissant des transmissions de branches complètes d'activité, le délai de cinq ans est décompté à compter de la date de création ou d'acquisition de la branche complète d'activité, qui correspond au début effectif d'activité.

En cas de transmission de plusieurs branches complètes d'activité, le délai s'apprécie ainsi branche par branche et seule peut bénéficier de l'exonération la transmission d'une branche complète d'activité qui a été créée ou acquise depuis au moins cinq ans.

**730** Le terme du délai de cinq ans s'apprécie à la date de réalisation de la transmission, c'est-à-dire lors du transfert de propriété des biens transmis. Ainsi, il s'agit pour les cessions à titre onéreux :

- de la date à laquelle la vente est juridiquement caractérisée entre les parties, c'est-à-dire lorsque l'accord est intervenu entre les parties sur la chose et sur le prix, même si ce prix n'est payable qu'ultérieurement ;
- de la date à laquelle l'opération a été réalisée d'un point de vue juridique, en cas d'apport en société, indépendamment de la date d'effet qui a pu lui être donnée par les parties ;

En cas d'apport à une société nouvellement constituée, la date à retenir est la date d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés si elle est postérieure à celle de réalisation de l'apport.

- à la date d'inscription au tableau de l'ordre professionnel en cas de cession à une SELARL d'une activité nécessitant une telle (CE, 10 avr. 2015, n° 369138)
- pour les mutations à titre gratuit, de la date de l'acte de donation ou, pour une succession, à la date du décès du professionnel ou de l'associé qui transmet l'intégralité de ses droits ou parts considérés comme des éléments de l'actif professionnel.

**731 Valeur maximale de la transmission** – Les transmissions d'entreprises individuelles, de branches complètes d'activité et de parts de sociétés de personnes transmises doivent avoir une valeur vénale inférieure à 500 000 €. Il convient de retenir :

- pour les transmissions de cabinets individuels et de branches complètes d'activité, la valeur des éléments pris en compte pour le calcul des droits d'enregistrement (droit de présentation de la clientèle, droit au bail, matériel professionnel) ;

Ne sont pas compris dans le prix soumis au droit de mutation notamment les créances commerciales, le numéraire en caisse, les valeurs mobilières.

**IMPORTANT** La valeur du local professionnel lorsqu'il est inscrit à l'actif professionnel n'est pas prise en compte dès lors que l'exonération ne s'applique pas au local.

- pour les transmissions de cabinets donnés en location-gérance, la valeur des éléments de l'activité donnée en location-gérance (V. 792) ;
- pour les transmissions d'offices publics ministériels, le prix ou la valeur vénale de tous les éléments qui entrent dans la valeur de l'office, c'est-à-dire le droit de présentation, la clientèle, les minutes, répertoires, recouvrements et autres objets en dépendant sans distinction entre ces différents biens ;
- pour les transmissions de l'intégralité des parts de sociétés détenues, la valeur vénale de l'intégralité des droits ou parts transmis, sur l'année concernée, mais également de celle des transmissions qui ont pu avoir lieu au cours des cinq années précédentes.

**732 Absence de liens avec le cessionnaire** – En cas de transmission à titre onéreux d'un cabinet individuel ou d'une branche complète d'activité, le cédant ou, s'il s'agit d'une société, l'un de ses associés qui détient directement ou indirectement au moins 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux ou y exerce la direction effective, ne doit pas être dans l'une, au moins, des situations suivantes :

- détenir, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société, de la personne morale ou du groupement qui bénéficie de la transmission (CE n° 386221, 10 févr. 2017) ;

S'agissant des cas où la transmission de la branche complète d'activité résulte en réalité, par assimilation, de la cession de l'intégralité des droits ou parts que détient un associé, le cédant ne doit alors détenir, directement ou indirectement, aucun droit de vote ou droit dans les bénéfices sociaux de l'entreprise cessionnaire.

– **exercer en droit ou en fait la direction effective de la société, de la personne morale ou du groupement qui bénéficie de la transmission.**

De manière générale, toute personne désignée pour être responsable des actes de gestion et de leur résultat est réputée exercer en droit la direction de l'entreprise. La direction de fait se définit comme l'exercice d'une activité positive de gestion et de direction, en toute souveraineté et indépendance.

Dès lors qu'un contrat d'association conclu entre trois médecins stipule que chacun des associés participe à la gestion de l'entreprise, le médecin cédant son cabinet à cette association doit être regardé comme la dirigeant effectivement et ne remplit pas la condition d'exonération fixée par l'article 238 quaterdecies, 4<sup>e</sup>, b du CGI applicable aux cessions intervenues entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre 2005 (Cass. com., 17 janv. 2012, n<sup>o</sup> 11-11.580 et n<sup>o</sup> 11-11.587). Cette solution est transposable au régime de l'article 238 quindecies du CGI.

**IMPORTANT** Ces conditions s'apprécient au moment de la cession mais également dans les trois années qui suivent cette cession. À défaut, l'exonération est remise en cause au titre de l'année au cours de laquelle le contrôle capitalistique ou fonctionnel de l'entreprise qui bénéficie de la transmission par le cédant est caractérisé, quelle qu'en soit la durée effective.

### 3° Calcul et portée de l'exonération

#### 733 Exonération totale ou dégressive – L'exonération est :

- totale lorsque la valeur des éléments transmis est inférieure ou égale à 300 000 € ;
- partielle lorsque cette valeur est supérieure 300 000 € et inférieure à 500 000 €.

#### Modalités de calcul du coefficient d'exonération

	Valeur des éléments transmis (V)		
	V ≤ 300 000 €	300 000 € < V < 500 000 €	V ≥ 500 000 €
Plus-value exonérée à hauteur de :	100 %	(500 000 € - V) / 200 000 €	0 %

**Exemple** En 2018, un professionnel vend à un successeur l'intégralité des éléments de l'actif de son entreprise individuelle dont la valeur soumise aux droits d'enregistrement s'élève à 340 000 €. Le professionnel réalise à cette occasion une plus-value à long terme de 100 000 €.

Le pourcentage d'exonération de la plus-value de cession doit être calculé ainsi :

$$(500\ 000 - 340\ 000) / 200\ 000 = 0,8$$

$$\text{Montant de la plus-value exonérée} : 0,8 \times 100\ 000 = 80\ 000\ \text{€}$$

$$\text{Montant de la plus-value taxable} : 20\ 000\ \text{€}$$

$$\text{Montant de l'imposition} : 20\ 000 \times 30\ % = 6\ 000\ \text{€}$$

#### 734 Portée de l'exonération – Le régime d'exonération s'applique aux montants :

- des plus-values brutes à court terme (soumises au barème progressif de l'IR) ;
- le montant de la plus-value à court terme doit être réintégré dans l'assiette de calcul des cotisations sociales ;
- des plus-values brutes à long terme taxées au taux de 12,8 % ainsi qu'aux prélèvements sociaux perçus au taux de 17,2 %.

**735** Dans une lettre adressée en réponse à une question posée par l'Association nationale d'assistance administrative et fiscale des avocats (ANAAFA), la Direction de la législation fiscale a précisé que les plus-values susceptibles de bénéficier de l'exonération au titre des transmissions complètes d'activité (CGI, art. 238 quindecies) s'entendent des plus-values brutes réalisées sur chaque élément composant le cabinet cédé (Lettre DLF, 8 oct. 2010). Les moins-values réalisées restent quant à elles déductibles dans les conditions de droit commun. On rappelle que les plus-values portant sur des biens ou des droits immobiliers bâtis ou non bâtis sont exclues du régime d'exonération de même que les cessions isolées d'éléments du patrimoine professionnel. Ces plus-values sont imposables dans les conditions de droit commun.

**IMPORTANT** Les plus-values bénéficiant d'un report d'imposition au titre d'opérations antérieures ne peuvent pas bénéficier du régime d'exonération. Elles deviennent donc en principe immédiatement exigibles lors de la transmission, sauf disposition particulière prévue dans le dispositif à l'origine du report.

### 4° Obligations déclaratives

#### 736 Les professionnels doivent formuler une option pour bénéficier du régime d'exonération qui est exercée lors du dépôt de la déclaration de cessation ou de cession sur papier libre.

On notera toutefois qu'un tribunal administratif a précisé que cette option peut être exercée jusqu'à l'expiration de délai de réclamation imparté par l'article R. 196-1 du LPF (TA Clermont-Ferrand n<sup>o</sup> 1500711, 13 juin 2017).

Ce document **signé** doit **mentionner expressément** :

- l'**option** pour l'exonération des plus-values sur le fondement de l'article 238 quinquies du CGI ;
- la **date de la cession** de l'entreprise, de la branche complète d'activité ou des parts.

**737** Il incombe au contribuable d'être en mesure de justifier qu'il respecte les conditions prévues pour bénéficier de ce régime de faveur.

Ils doivent également compléter le tableau de détermination des plus-values et moins-values situé au **cadre II page 3 de la déclaration n° 2035 suite** et reporter sous ce cadre II, le montant exonéré et/ou imposable des plus-values à court terme et à long terme en fonction du régime fiscal applicable.

Ils doivent également reporter :

- dans le cadre « **récapitulation des éléments d'imposition** », rubrique 2 « plus-values », le montant exonéré et/ou imposable des plus-values à long terme en page 1 de la déclaration n° 2035 ;
- dans l'**annexe n° 2035 B** (cadre 4), la totalité ou la fraction de la plus-value à court terme imposable (ligne 35 CB) ou la moins-value à court terme déductible (ligne 42 CK) ;
- **page 3** de la déclaration n° **2042 C PRO** les plus-values à long terme imposables.

## D. – RÉGIME D'EXONÉRATION PARTIELLE DES IMMEUBLES (CGI, ART. 151 SEPTIES B)

### 1° Caractéristiques du régime d'exonération

#### 📄 Sources

CGI, art. 151 septies B ; BOI-BIC-PVMV-20-40-30, 5 avr. 2017

**738** Ce régime d'exonération est celui qui a la **portée la plus réduite** au regard tant des biens concernés (**uniquement les biens ou droits immobiliers**) que du montant de l'exonération qui **ne concerne que les plus-values à long terme taxées à 12,8 %**.

**Tableau de synthèse (CGI, art. 151 septies B)**

<b>Professionnels concernés : Exercice individuel – Professionnels associés de sociétés de personnes à prépondérance immobilière – Sociétés relevant de l'IR</b>	
Exercice de l'activité à titre professionnel	Condition prévue par la doctrine administrative et non par la loi. Cette condition ne s'applique pas aux associés d'une société de personnes en cas de cession de l'immeuble par la société.
Régime d'imposition	Déclaration contrôlée, régime déclaratif spécial, régime TS des agents d'assurances.
Régime d'exonération de plein droit	Pas d'option à exercer.
Biens concernés	Biens immobiliers bâtis ou non bâtis, parts de sociétés à prépondérance immobilière, droits afférents à un contrat de crédit bail immobilier inscrits au registre des immobilisations, affectés à l'exercice de l'activité du cédant et détenus depuis au moins 5 ans.
Biens exclus	Terrains à bâtir. Biens destinés à être démolis par l'acquéreur.
Opérations concernées	Vente. Réintégration au patrimoine privé. Cession. Transmission à titre gratuit. Cessation d'activité (avec ou sans cession du cabinet). Apport en société, échange. Cession (ou transmission à titre gratuit) des parts détenus dans une SCI. Perception d'une indemnité à la suite d'une expropriation, expulsion, éviction, réquisition ou d'un sinistre.
Portée de l'exonération*	<b>Plus-value à court terme</b> : pas d'exonération. <b>Plus-value à long terme</b> : - exonération totale pour les immeubles détenus depuis plus de 15 ans, - abattement de 10 % au-delà de la 5 <sup>e</sup> année de détention. L'exonération porte sur : - la plus-value taxable au taux de 12,8 % (V. 642). - les prélèvements sociaux au taux de 17,2 % (V. 642).

**Professionnels concernés : Exercice individuel – Professionnels associés de sociétés de personnes à prépondérance immobilière – Sociétés relevant de l'IR**

Cumuls possibles	<p>Régime de report d'imposition des plus-values après reprise d'une exploitation individuelle (CGI, art. 41 ; V. <b>829</b>).</p> <p>Régime d'exonération des plus-values des petites entreprises (CGI, art. 151 septies ; V. <b>679</b>).</p> <p>Régime d'exonération des plus-values de cession avec départ en retraite (CGI, art. 151 septies A ; V. <b>755</b>).</p> <p>Régime d'exonération des indemnités de cessation de mandat des agents d'assurances (CGI, art. 151 septies A, V ; V. <b>808</b>).</p> <p>Régime de report d'imposition en cas d'apport en société d'une activité individuelle (CGI, art. 151 octies).</p> <p>Régime d'exonération des plus-values de transmission complète d'activité (CGI, art. 238 quindecies ; V. <b>717</b>).</p>
------------------	---

\* Pas de compensation avec d'éventuelles moins-values sur cession d'autres actifs de nature immobilière ou non. La plus-value prise en compte est celle réalisée au titre de la cession du bien éligible.

## 2° Conditions d'application du régime d'exonération partielle des immeubles

### ■ Sources

CGI, art. 151 septies B ; BOI-BIC-PVMV-20-40-30, 5 avr. 2017

**739 Professionnels concernés** – Il s'agit des professionnels imposés dans la catégorie des BNC quel que soit leur régime d'imposition (déclaration contrôlée ou régime déclaratif spécial) qui exercent leur activité professionnelle individuellement ou dans le cadre d'une société ou d'un groupement relevant de l'impôt sur le revenu.

**740 Professionnels exerçant individuellement** – L'Administration définit l'exercice individuel comme une unité économique autonome, gérée et détenue par une ou plusieurs personnes physiques n'ayant pas constitué entre elles une société et regroupant des moyens d'exploitation et une clientèle propres. Le professionnel exerçant individuellement dispose à son patrimoine professionnel de l'ensemble des éléments affectés par nature ou sur décision de gestion à l'exercice de sa profession.

**741** Ces professionnels peuvent être concernés au titre :

- des immeubles leur appartenant directement inscrits au patrimoine professionnel ;
- des immeubles détenus par l'intermédiaire d'une société à prépondérance immobilière (SCI ou SCM par exemple) dont les droits ou parts sont inscrits au patrimoine professionnel.

**742 Professionnels exerçant en société** – Il s'agit des professionnels exerçant au sein de sociétés ou de groupements relevant de l'impôt sur le revenu (sociétés civiles en règle générale, SNC, sociétés en commandite simple pour la part de bénéfices revenant aux commandités, SEP ou SDF à raison des droits des associés indéfiniment responsables et dont les noms et adresses ont été communiqués à l'administration, EURL, GIE).

**743** Les professionnels exerçant en société peuvent être concernés au titre :

- des biens ou droits immobiliers inscrits à l'actif de la société ou du groupement (que les associés exercent ou non une activité professionnelle dans la société ou le groupement) ;
- de leurs droits ou parts dans la société ou le groupement affectés à l'exercice de la profession sous réserve que l'actif de la société soit principalement constitué d'immeubles (société à prépondérance immobilière).

Une société est réputée à prépondérance immobilière lorsqu'au moment de la cession, son actif est constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle de biens immobiliers affectés à l'exercice de l'activité libérale, ou de droits ou parts de sociétés dont l'actif est lui-même constitué pour plus de 50 % de sa valeur réelle de biens immobiliers.

Pour apprécier le seuil de 50 %, il convient de comparer la valeur réelle des seuls biens immobiliers (ou droits de sociétés ou groupements à prépondérance immobilière) affectés à l'exploitation avec la valeur réelle de l'ensemble des autres éléments d'actif (immobiliers et non immobiliers, immobilisés et non immobilisés).

Cette comparaison doit être effectuée d'après la valeur réelle des éléments d'actif au jour où la plus-value est réalisée.

En revanche, ne sont pas visés les associés qui détiennent des biens ou droits immobiliers dans leur patrimoine privé mis à la disposition de la société dans laquelle ils exercent leur activité (la plus-value ne relevant pas des plus-values professionnelles).

**744** Aucune condition de durée d'activité n'est prévue expressément par le texte mais l'immeuble ou les droits immobiliers doivent être inscrits au registre des immobilisations et des amortissements et affectés à l'activité professionnelle depuis au moins cinq ans.



### a) Nature des biens concernés

**745** Il s'agit de tous les actifs immobiliers, à l'exception des terrains à bâtir, inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements directement utilisés pour l'exercice de la profession (pour le développement de l'activité libérale ou à des fins administratives). Sont donc exclus du dispositif les immeubles de placement. Sont ainsi visés :

- les biens immobiliers, bâtis ou non bâtis, qui sont inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements par le professionnel ou la société dans laquelle il exerce son activité ;

La condition d'inscription s'apprécie à la date de cession du bien immobilier. Cependant, lorsque l'immeuble inscrit au patrimoine professionnel n'est plus affecté à l'exploitation à la date de la cession, l'Administration admet de le considérer comme affecté à l'exercice de la profession si cette condition était respectée au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

- les droits afférents à un contrat de crédit-bail immobilier ;

Les droits afférents à un crédit-bail immobilier sont assimilés à des éléments amortissables ou non amortissables de l'actif immobilisé, à condition que les biens immobiliers concernés soient affectés à l'exercice de la profession.

- les droits ou parts de sociétés à prépondérance immobilière inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements par le professionnel ou la société dans laquelle il exerce son activité.

**IMPORTANT** Lorsque les immeubles sont cédés afin d'être démolis par l'acquéreur, ils ne peuvent pas être regardés comme affectés à l'exploitation de l'entreprise cédante et les plus-values subséquentes ne peuvent bénéficier du dispositif (CE n° 386773, 4 mai 2016 ; BOI-BIC-PVMV-20-40-30, § 270, 5 avr. 2017).

### b) Biens détenus depuis au moins cinq ans

**746 Décompte du délai de cinq ans** – Pour le calcul du délai de détention de cinq ans, les années de détention des biens ou parts doivent se calculer par période de douze mois à compter de la date d'inscription au registre des immobilisations et des amortissements jusqu'à la date de réalisation de la plus-value. Lorsque l'immeuble n'est pas immédiatement utilisé pour l'exercice de la profession, il convient de retenir la date à laquelle l'utilisation à titre professionnel a débuté.

**IMPORTANT** Ne doivent être prises en compte que les années durant lesquelles le bien est effectivement affecté à l'exploitation. Pour bénéficier de l'abattement, l'immeuble aura donc dû être inscrit au registre des immobilisations et des amortissements et affecté à l'activité professionnelle pendant au moins soixante mois (5 x 12).

**747** Lorsque l'immeuble a été décomposé, le délai de détention est décompté par référence à la date de création ou d'acquisition (ou d'affectation si elle est postérieure) de l'immobilisation, pour l'ensemble des composants de l'immobilisation (y compris pour la structure).

Il n'est pas tenu compte de la période de détention préalable à l'inscription au registre des immobilisations, même si le professionnel était propriétaire des biens immobiliers avant cette inscription. En conséquence, dans l'hypothèse d'immeubles ayant été affectés successivement au patrimoine privé et au patrimoine professionnel, seule la durée d'inscription au registre des immobilisations et d'utilisation effective à titre professionnel doit être prise en compte pour le calcul de la durée de détention de cinq ans à condition qu'il s'agisse de la même activité. En effet, lorsque le professionnel a cessé ou a changé d'activité, un nouveau délai de détention doit être décompté.

**IMPORTANT** Le terme du délai de cinq ans est constitué par le fait générateur de la plus-value, à savoir le moment où l'immeuble sort du registre des immobilisations. Pour bénéficier du dispositif, il est nécessaire qu'à la date de cession du bien, celui-ci soit affecté à l'activité professionnelle (CE n° 386773, 4 mai 2016 ; BOI-BIC-PVMV-20-40-30, § 250, 5 avr. 2017).

La plus-value à prendre en compte est celle réalisée au titre de la cession du bien éligible. Il n'est donc pas fait compensation avec d'éventuelles moins-values qu'aurait réalisées le professionnel au titre de la cession d'autres actifs de nature immobilière ou non.

### c) Cas particulier des immeubles mixtes

**748** Lorsqu'un immeuble est partiellement affecté à l'exercice de la profession, seule la fraction de la plus-value afférente à la partie professionnelle de l'immeuble peut bénéficier du régime d'exonération partielle. Cette fraction est déterminée au prorata des surfaces affectées à l'exploitation par rapport à la surface totale de l'immeuble. Pour les surfaces communes aux deux affectations, il peut être retenu une affectation de 50 % à la partie professionnelle.

**749** Toutefois l'Administration admet que l'exonération partielle bénéficie à l'ensemble de la plus-value lorsque :

- la surface du bien non affecté à l'exercice de la profession n'excède pas 10 % de la surface totale du bien cédé ;

– et que la fraction de l'immeuble utilisé à titre privatif ne constitue pas un immeuble juridiquement distinct de celui affecté à l'exercice de la profession (BOI-BIC-PVMV-20-40-30, § 240, 5 avr. 2017).

#### d) Opérations concernées

**750** Peuvent bénéficier du dispositif d'exonération les plus-values réalisées à l'occasion de la cession, la réintégration au patrimoine privé (consécutive ou non à une cessation d'activité), la transmission à titre gratuit (partage, donation), l'échange, l'apport en société portant sur des biens ou droits immobiliers inscrits sur le registre des immobilisations et des amortissements. Sont également visées les plus-values réalisées à l'occasion de l'expropriation, de l'expulsion, de l'éviction ou de la réquisition de l'immeuble.

### 3° Calcul et portée de l'exonération

**751** L'exonération consiste à appliquer un abattement sur le montant de la plus-value à long terme réalisée sur un immeuble ou des droits immobiliers détenus depuis au moins cinq ans.

L'abattement est égal à 10 % pour chaque année de détention au-delà de la cinquième année. Il est tenu compte des années de détention échues à la date du fait générateur de la plus-value. Les années de détention doivent se calculer par période de 12 mois à compter de la date d'inscription au registre ou d'affectation à l'activité si elle est postérieure.

**Exemple** Un professionnel a inscrit son local d'exercice au patrimoine professionnel le 1<sup>er</sup> mai 2011. La période d'inscription minimale de 60 mois au registre des immobilisations est respectée au 1<sup>er</sup> mai 2016.

L'année 2016 est la première année susceptible de bénéficier de l'abattement de 10 %.

Si le local est cédé ou réintégré au patrimoine privé le 1<sup>er</sup> juillet 2018, ce professionnel pourra bénéficier d'un abattement de 30 % (10 % x 3).

**752** La plus-value à long terme est totalement exonérée au terme de quinze années d'inscription au patrimoine professionnel (abattement de 10 % par an à compter de la sixième année de détention jusqu'à la quinzième année = abattement de 100 %).

**753** L'exonération s'applique au montant de la plus-value à long terme taxée au taux de 12,8 % ainsi qu'aux prélèvements sociaux perçus au taux de 17,2 % (V. 642).

**IMPORTANT** La plus-value à court terme correspondant aux amortissements pratiqués n'est pas exonérée et reste soumise au barème progressif de l'impôt sur le revenu, sauf application du régime d'exonération des petites entreprises prévu à l'article 151 septies du CGI (V. 679).

L'abattement forfaitaire appliqué sous le régime « micro-BNC » est réputé tenir compte des amortissements pratiqués selon le mode linéaire. Par conséquent, les plus-values réalisées doivent être regardés à court terme à hauteur de ces amortissements (BOI-BIC-PVMV-20-40-30, § 280, 5 avr. 2017).

### 4° Obligations déclaratives

**754** Le professionnel doit remplir le tableau II « détermination des plus-values et moins-values » qui figure en haut de la page 3 (n° 2035 suite) de la déclaration n° 2035 qui doit comporter le détail de la plus-value réalisée :

- la plus-value nette à court terme qui reste totalement taxable, case « plus-value ou moins-value nette à court terme » et qui doit être reportée ligne 35 CB de l'annexe n° 2035 B ;
- la totalité ou la fraction de la plus-value nette à long terme exonérée (cadre « plus-values à long terme exonérées », case « article 151 septies B du CGI » qui doit également être reportée :
  - dans le cadre « récapitulation des éléments d'imposition » en page 1 de la déclaration n° 2035, cadre 2 « plus-values à long terme exonérées article 151 septies B du CGI »),
  - page 3 de la déclaration n° 2042 C PRO (Professions non salariées).

## E. – RÉGIME D'EXONÉRATION DES PLUS-VALUES DE CESSION AVEC DÉPART EN RETRAITE (CGI, ART. 151 SEPTIES A)

### 1° Caractéristiques du régime d'exonération

#### ■ Sources

CGI, art. 151 septies A ; BOI-BIC-PVMV-40-20-20, 30 juin 2014

**755** Les professionnels peuvent bénéficier d'un régime d'exonération des plus-values réalisées en cas de cession à titre onéreux, dans le cadre d'un départ à la retraite, d'un cabinet individuel ou de l'intégralité des droits

détenus dans une société de personnes. En principe réservé aux cessions par des personnes physiques, ce régime est toutefois susceptible de s'appliquer à la **cession d'activité réalisée par un professionnel exerçant dans le cadre d'une EURL et aux cessions d'activité réalisées par des sociétés de personnes lors de leur dissolution (V. 792).**

**756** Ce régime d'exonération n'est pas lié à une condition de recettes ou de montant de cession, il est seulement exigé que le professionnel cesse toute fonction dans le cabinet cédé et fasse valoir ses droits à la retraite. Il s'applique aux **plus-values à court terme et à long terme. Les prélèvements sociaux demeurent exigibles** sur les plus-values à long terme et les plus-values à court terme exonérées sont également comprises dans l'assiette des cotisations sociales personnelles.

**Tableau de synthèse (CGI, art. 151 septies A)**

Professionnels concernés	
<b>Professionnels personnes physiques : exerçant individuellement, ou associés des sociétés de personnes relevant de l'IR. Professionnels personnes morales : professionnels exerçant dans le cadre d'une EURL, sociétés de personnes lors de leur dissolution.</b>	<b>Taille du cabinet : moins de deux cent cinquante salariés, chiffre de recettes annuel inférieur à 50 millions d'€.</b>
Régime d'imposition	Déclaration contrôlée, régime déclaratif spécial, régime TS des agents d'assurances.
Exercice de l'activité à titre professionnel	Obligatoire.
Durée d'activité	Au moins 5 ans.
Option du professionnel	Une option doit être formulée sur papier libre et jointe à la déclaration de cessation d'activité
Biens concernés	Ensemble des immobilisations inscrites au registre des immobilisations (hors immeuble et droits immobiliers) Intégralité des parts détenus dans une SCM. Intégralité des parts détenus par l'associé d'une société de personnes. Plus-values en report d'imposition. (CGI, art. 93 quater, I ter ; CGI, art. 151 octies, I, a ; CGI, art. 151 octies A, III)
Biens exclus	Biens et droits immobiliers bâtis ou non bâtis. Part de sociétés à prépondérance immobilière.
Opérations concernées	Cession à titre onéreux : - d'un cabinet, - de l'intégralité des parts détenues dans une société de personnes. Apport en pleine propriété d'un cabinet en société. Apport de l'intégralité des parts détenues dans une société à une autre société. Cession d'un cabinet donné en location-gérance (V. 792). Annulation ou rachat de parts par la société. Cession d'activité réalisée par l'associé unique d'une EURL ou par une société de personnes.
Opérations exclues	Transmission à titre gratuit Reprise à titre privé d'immobilisations Cession isolée d'éléments du patrimoine professionnel ou de parts sociales
Conditions de départ en retraite	Le professionnel doit cesser son activité et faire valoir ses droits à la retraite : - dans les 24 mois qui suivent ou qui précèdent la cession (cessions réalisées à compter du 1 <sup>er</sup> janvier 2009), - dans les 12 mois qui suivent ou qui précèdent la cession (cessions réalisées avant le 1 <sup>er</sup> janvier 2009).
Conditions d'absence de contrôle sur l'acquéreur	Le professionnel ne doit pas exercer un contrôle sur le cabinet acquéreur en raison de sa participation dans la société bénéficiaire de la cession qui doit être inférieure à 50 %.
Conditions particulières aux cabinets donnés en location-gérance	La condition de durée d'activité de 5 ans doit être remplie au moment de la mise en location du cabinet. La cession doit obligatoirement être consentie au locataire-gérant.
Portée de l'exonération	L'exonération d'impôt s'applique à la totalité de : - la plus-value à court terme, - la plus-value à long terme taxée à 12,8 % (V. 642). En matière sociale : - la plus-value à long terme est soumise aux prélèvements sociaux au taux de 17,2 % (V. 642), - la plus-value à court terme est comprise dans l'assiette des cotisations sociales personnelles.

Professionnels concernés	
<b>Professionnels personnes physiques :</b> <b>exerçant individuellement,</b> <b>ou associés des sociétés de personnes relevant de l'IR.</b> <b>Professionnels personnes morales :</b> <b>professionnels exerçant dans le cadre d'une EURL,</b> <b>sociétés de personnes lors de leur dissolution.</b>	<b>Taille du cabinet :</b> <b>moins de deux cent cinquante salariés,</b> <b>chiffre de recettes annuel inférieur à</b> <b>50 millions d'€.</b>
Cumuls possibles	Régime d'exonération des petites entreprises (CGI, art. 151 septies ; V. <b>679</b> ) Régime d'exonération partielle des immeubles (CGI, art. 151 septies B ; V. <b>738</b> ) Régime d'exonération des transmissions complètes d'activité (CGI, art. 238 quinquies ; V. <b>717</b> )

## 2° Conditions d'application du régime d'exonération

### a) Exercice de l'activité à titre professionnel

#### ■ Sources

CGI, art. 151 septies A ; BOI-BIC-PVMV-40-20-20-10, § 10 à 30, 18 nov. 2013 ; BOI-BIC-PVMV-40-20-20-20, 5 avr. 2017

**757** L'exercice à titre professionnel implique la **participation personnelle, directe et continue à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité.**

Le respect de cette condition relève de l'**appréciation de chaque situation de fait**. Elle nécessite une étude approfondie des actes et diligences accomplis par le professionnel dans la poursuite de l'activité, compte tenu de la nature et de la taille du cabinet.

L'Administration invite ses services à se fonder sur un **faisceau d'indices** pour apprécier le caractère professionnel de l'activité.

#### 1) Participation aux actes nécessaires à l'activité

**758 Notion de participation** – Il n'est pas exigé que le professionnel se consacre seul à l'accomplissement de l'ensemble des actes nécessaires à l'activité.

Le professionnel doit accomplir un ensemble d'actes constitutifs d'une des fonctions nécessaires au cabinet et non d'actes isolés.

La seule gestion du personnel d'un cabinet qui ne compte qu'un nombre restreint de salariés ne constitue pas une participation à titre professionnel à l'activité.

**759 Actes nécessaires à l'activité** – Il s'agit des actes nécessaires au fonctionnement d'un cabinet. La nature des actes nécessaires dépend du type d'activité exercée et de la taille du cabinet ou de la société. Le fait que le contribuable ait participé au financement de l'activité ne saurait à lui seul caractériser l'exercice à titre professionnel de l'activité.

#### 2) Participation personnelle directe et continue

**760** Le professionnel doit **participer en personne, pour son propre compte ou celui de la société** dans laquelle il exerce, à l'accomplissement des actes nécessaires à l'activité.

Ainsi, de manière générale, les personnes qui confient, en droit ou en fait, la gestion de cette activité à un tiers par l'effet d'un mandat, d'un contrat de travail ou de toute autre convention ne peuvent être considérées comme participant de façon personnelle directe et continue à la gestion d'un cabinet. Ce pourrait être le cas :

- d'un professionnel qui organise l'activité de son cabinet en mettant en place plusieurs contrats de collaboration ;
- des ayants droit d'un professionnel décédé.

S'agissant du cas particulier des **fonds donnés en location-gérance** (V. **792**).

**761** La notion de participation continue implique un **investissement constant et, en général, régulier dans le fonctionnement du cabinet.**

Pour autant cette condition n'implique pas que le professionnel exerce là sa seule activité professionnelle ni qu'il s'agisse de sa profession principale.

Le volume de l'activité déployée est sans incidence sur son exercice à titre professionnel.

#### 3) Application aux associés de sociétés de personnes et aux sociétés de personnes

**762** La participation de l'associé d'une société de personnes doit revêtir un **caractère personnel et direct**. Cette condition n'est pas remplie :

- lorsque les actes ne sont pas réalisés par le professionnel, mais par un salarié, un autre associé ou un tiers, agissant pour le compte de la société ;
- lorsque le professionnel associé participe à l'activité de la société seulement en lui facturant des prestations de conseil.

La notion de **participation directe** exige du professionnel qu'il s'implique dans la gestion opérationnelle de l'activité.

**763** Les professionnels qui se bornent à exercer leurs seules prérogatives d'associés en participant aux conseils de direction ou aux assemblées générales ou en exerçant un contrôle a posteriori de la gestion ne peuvent pas être considérés comme participant directement à l'activité.

**IMPORTANT** L'exonération est susceptible de s'appliquer sous certaines conditions :

- à l'associé unique d'une EURL ;
- aux cessions d'activité réalisées par des sociétés de personnes lors de leur dissolution (V. 792).

## b) Exercice de l'activité depuis au moins cinq ans

### ■ Sources

CGI, art. 151 septies A ; BOI-BIC-PVMV-40-20-20-10, § 40 à 190, 18 nov. 2013

#### 1) Point de départ du délai de cinq ans

**764** Le délai de cinq ans est décompté à partir du début effectif d'activité, c'est-à-dire la date de création ou d'acquisition de la clientèle libérale.

**765 Professionnels pluriactifs** – Lorsque la même activité est exercée au sein de plusieurs cabinets que ce soit successivement ou conjointement, les durées d'activité sont cumulées pour l'appréciation du délai de cinq ans.

**Exemple** Un médecin rhumatologue exerce une activité libérale au sein d'une clinique depuis le 10 janvier 2013. Il décide parallèlement d'exercer en cabinet individuel et achète un droit de présentation de clientèle le 31 décembre 2014. Le 31 octobre 2018, il cède la clientèle acquise le 31 décembre 2014 peu avant de partir à la retraite. La condition de délai est satisfaite.

**766** Lorsqu'il s'agit d'activités différentes, relevant de catégories d'imposition différentes, les durées d'activité doivent être décomptées séparément (architecte exerçant une activité de marchand de biens par exemple).

**767** Lorsqu'il s'agit d'activités différentes, relevant de la même catégorie d'imposition, elles sont réputées constituer une seule et même activité pour le décompte du délai de cinq ans (formateur exerçant une activité de conseil indépendant par exemple).

**768 Professionnels ayant changé d'activité** – En cas de changement d'activité, les durées d'activité ne peuvent pas être cumulées pour l'appréciation du délai de cinq ans.

Lorsque le professionnel a exercé successivement au sein d'une société de personnes, puis à titre individuel, les durées d'activité peuvent se cumuler lorsque l'activité exercée est la même et qu'il l'a exercée à titre professionnel dans la société.

En revanche, il n'est pas possible de cumuler les durées d'exploitation lorsque le contribuable a exercé au sein d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés, puis à titre individuel ou dans le cadre d'une société de personnes (V. notamment, CE, n° 376137, 19 juin 2015).

**769 Professionnels mariés sous le régime de la communauté de biens** – Lorsque les époux sont présumés exploiter une seule et même entreprise, le délai de cinq ans s'apprécie alors à compter du début d'exploitation effectif par l'un des époux (V. notamment, CE, n° 376137, 19 juin 2015).

**770** Toutefois, lorsque l'examen des conditions réelles d'exercice de l'activité révèle que chacun des époux exploite un cabinet distinct, les conditions d'exonération s'apprécient de manière séparée au niveau de chacun des époux.

L'exploitation d'un cabinet distinct peut être démontrée à partir des indices suivants :

- les activités sont gérées de manière autonome (les comptes bancaires, les comptabilités, les personnels salariés, les moyens d'exploitation mis en œuvre, les clientèles, etc. sont distincts) ;
- les époux sont immatriculés au CFE, sous des professions différentes ;
- les époux produisent des déclarations fiscales professionnelles (impôt sur les bénéfices, TVA, etc.) distinctes, etc.

**771 Professionnels mariés sous un régime de séparation des biens** – Chacun des époux est réputé exercer sa propre activité et le délai de cinq ans s'apprécie alors distinctement pour chaque activité sauf si l'activité est exercée dans le cadre d'une société de fait.

L'existence d'une société créée de fait suppose la réunion de trois conditions :

- la réalisation d'apports en capital ou en industrie ;
- la participation de chacun des membres à la gestion effective de l'entreprise, c'est-à-dire aux fonctions de direction ou de contrôle, et le pouvoir d'engager l'entreprise vis-à-vis des tiers ;
- le partage entre les membres des résultats bénéficiaires ou déficitaires.

**772 Associés de sociétés de personnes** – Le délai de cinq ans est décompté à partir du début de l'exercice de l'activité dans la société ou le groupement soumis à l'IR.

Dans le cas où l'associé a apporté son activité individuelle à une société dans les conditions prévues à l'article 151 octies du CGI (V. **3366**), la durée d'exercice individuel est cumulée avec la durée d'exercice en société.

**Remarque** Si l'activité n'est pas apportée à la société, le cumul n'est pas possible (CE, 19 juin 2015, n° 376137).

Dans le cas où l'activité est cédée par la société de personnes, le délai de 5 ans est apprécié au niveau de l'associé (V. **792**).

Dans le cas d'une activité exercée préalablement au sein d'une société soumise à l'IS, il ne peut être tenu compte de cette période (CE, 19 juin 2015, n° 376137).

## 2) Terme du délai de cinq ans

**773** Le terme du délai de cinq ans se situe à la date de réalisation de la cession à titre onéreux, c'est-à-dire, en principe, lorsque un accord est intervenu entre les parties sur la chose et sur le prix, même si ce prix n'est payable qu'ultérieurement.

Pour un apport en société, il s'agit de la date à laquelle l'opération a été réalisée d'un point de vue juridique, indépendamment de la date d'effet qui a pu lui être donnée par les parties. En cas d'apport à une société nouvellement constituée, la date à retenir est la date d'immatriculation au registre du commerce et des sociétés si elle est postérieure à celle de réalisation de l'apport.

Dans le cas où l'activité est cédée par la société de personnes (V. **792**), le terme du délai est constitué par la cession de l'activité.

## c) Cession à titre onéreux de l'ensemble des éléments du patrimoine professionnel

### ■ Sources

CGI, art. 151 septies A ; BOI-BIC-PVMV-40-20-20-10, § 200 et 210, 18 nov. 2013 ; BOI-BIC-PVMV-40-20-20-20, 5 avr. 2017

### 1) Caractère onéreux de la cession

**774** L'opération doit nécessairement revêtir la forme d'une cession à titre onéreux. Il s'agit, en pratique et pour l'essentiel, des ventes ou des apports en société.

Sont donc exclues les opérations sans contrepartie comme les donations ou les réintégrations d'éléments du patrimoine professionnel dans le patrimoine privé.

**775 Caractère global de la cession** – L'exonération n'est pas applicable dans le cas où la cession ne porte que sur une partie des éléments, sauf si les éléments retirés dans le patrimoine privé ne sont pas nécessaires à l'exercice de l'activité.

À titre d'illustration, ne peuvent bénéficier du régime d'exonération :

- la seule cession de la clientèle ou du droit au bail ;
- le transfert qui prévoit la reprise d'une partie des éléments d'actif dans le patrimoine privé du cédant et/ou de la vente d'une autre partie à un tiers cessionnaire ;
- la transmission de la seule nue-propriété ou du seul usufruit des éléments du patrimoine professionnel détenus en pleine propriété.

Les professionnels doivent donc céder l'intégralité des éléments qui figurent dans le patrimoine professionnel.

**776** Toutefois, les immobilisations hors d'état ou obsolètes peuvent ne pas être cédées à condition que le professionnel établisse le caractère obsolète de ces biens.

Les immobilisations qui ne sont pas nécessaires à l'exercice de la profession et que le repreneur ne souhaite pas acquérir peuvent être réintégrées dans le patrimoine privé du professionnel afin de permettre l'application du régime d'exonération. Dans cette situation, les plus-values correspondantes seront imposables.

**777 Mesure de tolérance générale** – Lorsque le repreneur poursuit l'activité exercée par le professionnel à l'identique, l'Administration considère que la cession de l'ensemble du cabinet est réputée réalisée.

Pour l'Administration, il importe que le repreneur poursuive en fait l'activité cédée à l'identique pendant un délai raisonnable, ce qui n'interdit pas de procéder à des embauches, à des investissements nouveaux ou à des adjonctions d'activités.

**IMPORTANT** En pratique, lorsque cette condition de reprise de l'activité à l'identique est remplie, l'Administration ne procédera pas à une vérification stricte de la cession de tous les éléments qui figurent dans le patrimoine professionnel. Par exemple, un médecin généraliste qui a cédé son cabinet à un autre médecin généraliste qui exerce son activité à l'identique dans le même local professionnel pourra bénéficier du dispositif d'exonération même s'il n'a pas cédé au repreneur le véhicule qu'il utilisait pour effectuer ses visites.

**778 Mesure de tolérance spécifique aux immeubles** – L'Administration admet que la pleine propriété des immeubles soit conservée par le professionnel dès lors que l'acquéreur s'en voit garantir l'usage dans des conditions suffisamment pérennes.

Dans le cas où un professionnel ne céderait pas avec son activité le local d'exercice, la réintégration du local dans le patrimoine privé du fait de la cessation de l'activité donnerait lieu à imposition de la plus-value éventuellement constatée à cette occasion, qui ne peut pas bénéficier du dispositif d'exonération.

**779** Que l'immeuble soit cédé ou réintégré au patrimoine privé, la plus-value y afférente ne peut pas bénéficier de l'exonération. Elle peut cependant bénéficier du régime d'exonération partielle des plus-values sur immeubles (CGI, art. 151 septies B ; V. **738**).

**780 Règle spécifique aux associés de SCM** – La cession de son cabinet par un professionnel qui détient également des parts d'une SCM (ou d'un groupement d'intérêt économique (GIE)) peut bénéficier du régime d'exonération à condition :

- que ces parts constituent un élément de son patrimoine professionnel ;
- qu'il cède l'intégralité de ses parts dans la SCM concomitamment à la cession de son cabinet.

## 2) Cession de l'intégralité des droits ou parts détenus dans une société ou un groupement

**781** Pour l'application de l'exonération aux cessions de droits ou parts, trois conditions doivent être simultanément satisfaites :

- la société ou le groupement dont les droits ou parts sont cédés doit relever, de plein droit ou sur option, du régime d'imposition des sociétés de personnes ;

La société ne doit pas être détenue, de manière continue au cours de l'exercice de cession, à 25 % ou plus par une ou plusieurs entreprises qui ne répondraient pas aux seuils d'effectif (< à 250), de chiffre d'affaires (< 50 M €).

- le professionnel doit y exercer son activité professionnelle (V. **757**) ;
- la cession doit porter sur l'intégralité des droits ou parts détenus par le contribuable.

Sont donc exclues du dispositif d'exonération les cessions isolées de droits ou parts ou les cessions partielles de portefeuille.

**782** La cession de l'intégralité des titres peut être réalisée au profit de plusieurs cessionnaires continuant l'activité du cédant. Ce principe ne pose pas de difficultés lorsque les différentes ventes sont réalisées à la même date.

Dans l'hypothèse où les cessions seraient échelonnées dans le temps, qu'elles soient réalisées au profit d'un ou de plusieurs cessionnaires, plusieurs cessions peuvent cumulativement être prises en compte pour ouvrir droit à l'exonération et apprécier la condition de cession de l'intégralité des parts (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-20, § 200, 5 avr. 2017).

## 3) Absence de contrôle en cas de rachat du cabinet par une société

**783** Lorsque son cabinet a été racheté par une société, le professionnel ne doit pas détenir, directement ou indirectement plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-30, § 140 à 160, 12 sept. 2012). Cette condition s'apprécie au moment de la cession mais également dans les trois années qui suivent la réalisation de la cession.

**784** Ce seuil se calcule indifféremment sur les droits aux bénéfices ou sur les droits de vote.

Ainsi, un cédant qui détient 15 % des droits aux bénéfices sociaux et 51 % des droits de vote de la société cessionnaire ne peut pas bénéficier du dispositif d'exonération.

Les droits ou parts démembrés sont pris en compte de manière indifférenciée pour le calcul du seuil. Ainsi, il suffit que le cédant détienne plus de 50 % de la nue-propriété ou de l'usufruit des droits ou parts du groupement ou de la société cessionnaire pour être exclu du régime d'exonération.

En cas de cession de l'activité par une société de personnes, cette condition s'apprécie au niveau de la société cédante (V. **792**).

## d) Cessation des fonctions et départ à la retraite du professionnel

### ■ Sources

CGI, art. 151 septies A ; BOI-BIC-PVMV-40-20-20-30, § 1 à 130, 12 sept. 2012

### 1) Délai pour cesser ses fonctions et partir à la retraite

**785** Le professionnel doit cesser toute fonction dans le cabinet cédé et faire valoir ses droits à la retraite, dans les 24 mois qui suivent, ou qui précèdent la cession (L. fin. rect. 2008, n° 2008-1443, 30 déc. 2008, art. 38, I et III).

Pour les cessions réalisées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2009, le professionnel devait cesser toute fonction dans le cabinet cédé et faire valoir ses droits à la retraite, dans les 12 mois qui suivent ou précèdent la cession.

**786** Il ne doit pas s'écouler un délai supérieur à 24 mois entre la date de la cession et la date à laquelle le professionnel :

- fait valoir ses droits à la retraite ;
- et cesse toute fonction dans son cabinet ou au sein de la société.

**Exemple** Un professionnel qui cède son cabinet le 25 juillet 2018 devra :

- soit cesser toute fonction dans l'entreprise individuelle et faire valoir ses droits à la retraite entre le 25 juillet 2018 et le 25 juillet 2020 ;
- soit avoir cessé toute fonction dans l'entreprise individuelle et fait valoir ses droits à la retraite entre le 25 juillet 2016 et le 25 juillet 2018.

**787** La cessation de fonction et le départ à la retraite doivent, normalement, intervenir soit avant la cession, soit après la cession.

Toutefois, l'Administration admet que **le départ à la retraite et la cessation des fonctions interviennent indifféremment l'un avant la cession** et l'autre après la cession, dès lors qu'il ne s'écoule pas plus de 24 mois, appréciés de date à date, entre la cessation des fonctions et le départ à la retraite, ou inversement.

Dans le cas où, au terme du délai de 24 mois, la cession n'aurait pas été intégrale ou l'associé n'aurait pas cessé toute fonction dans la société ou fait valoir ses droits à la retraite, **l'exonération est remise en cause au titre de l'année au cours de laquelle intervient le terme de ce délai.**

Dès lors qu'elles s'appliquent dans les mêmes conditions, les exonérations dont ont pu bénéficier **les plus-values en report d'imposition** sont remises en cause à la même date.

## 2) Notion de cessation de toute fonction au sein du cabinet ou de la société

**788** Dans le délai exposé ci-dessus, le cédant doit cesser **toute fonction de direction** ainsi que toute **activité salariée** au sein du cabinet cédé.

Ainsi, **sous réserve du respect des règles applicables au regard du cumul emploi-retraite**, le professionnel pourra, postérieurement ou antérieurement à la cession du cabinet, **exercer une activité :**

- **non salariée auprès du cabinet ou de la société qui a réalisé l'acquisition** (par exemple une activité de consultant) ;
- **professionnelle dans un autre cabinet ou dans une autre société.**

**IMPORTANT** En cas de cessation d'activité avant la cession, l'Administration admet, et pour la seule application de l'exonération prévue par l'article 151 septies A du CGI, de ne pas tirer de conséquences de la cessation d'activité et de repousser la constatation des plus-values professionnelles à la date de la cession.

Cette tolérance n'a pas d'incidence sur l'obligation de déposer une déclaration n° 2035 dans les 60 jours de la cession. Ainsi, le total des plus-values de cessation et de cession, notamment celles acquises entre la cessation et la cession, sont susceptibles de bénéficier du dispositif d'exonération.

Pour bénéficier de cette tolérance, le professionnel doit **informer l'Administration dans une mention expresse :**

- qu'il ne déclare pas ses plus-values professionnelles de cessation d'activité dans la perspective de bénéficier de l'exonération des plus-values sur le fondement de l'article 151 septies A du CGI ;
- qu'il s'engage à régulariser spontanément sa situation dans le cas où il ne remplirait pas les conditions pour bénéficier de cette exonération au terme du délai de 12 mois suivant cette cessation (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-40, § 20, 12 sept. 2012).

## 3) Notion de départ à la retraite

**789** La date à laquelle le cédant fait valoir ses droits à la retraite s'entend de la date d'entrée en jouissance des droits qu'il a acquis dans les régimes obligatoires de base de l'assurance maladie auprès desquels il est affilié, à raison de son activité professionnelle qui cesse du fait de la cession.

**790** L'entrée en jouissance de la pension intervient pour le régime des professions libérales, le premier jour du trimestre civil qui suit la demande de l'intéressé. Le professionnel doit donc veiller à ce que la date d'entrée en jouissance de ses droits intervienne avant le terme du délai de vingt-quatre mois qui précède ou qui suit la cession.

Lorsque les parts font partie de l'actif de la communauté de biens entre les époux, la condition de départ à la retraite est appréciée indifféremment chez l'un ou l'autre de ces conjoints.

La condition tenant à la cessation de toute fonction dans la société de personnes dont les parts sont cédées doit, dans ce cas également, être remplie par chacun des conjoints.

Lorsque les époux sont mariés sous le régime de la séparation de biens, il convient d'apprécier les conditions distinctement pour chacun des époux associés de la société.

## 4) Cas particulier des personnes atteintes d'une invalidité

**791** Les personnes atteintes d'une invalidité peuvent bénéficier de cette exonération même si elles n'ont pas atteint, à la date de la cession, l'âge légal pour faire valoir leurs droits à la retraite, à condition que leur invalidité corresponde au classement dans la deuxième ou troisième catégorie d'invalidité prévue à l'article L. 341-4 du Code de la sécurité sociale et ouvre droit à la carte d'invalidité prévue à l'article L. 241-3 du Code de l'action sociale et des familles.



Dans cette situation, la cession doit avoir lieu dans les deux années qui suivent la date de délivrance de la carte d'invalidité ou, à défaut d'une telle carte, du justificatif du classement en invalidité dans la deuxième catégorie.

Dans le cas où la cession est opérée avant l'attribution d'une carte d'invalidité, en prévision d'une aggravation de l'état de santé et d'une opération chirurgicale, à défaut d'éléments permettant d'établir l'invalidité au jour de la cession, la plus-value constatée lors de la transmission de l'entreprise ne peut, en principe, bénéficier d'aucun mécanisme d'exonération.

Toutefois, afin de tenir compte de la situation de ces contribuables, l'Administration admet qu'ils puissent, par voie de réclamation contentieuse, obtenir le remboursement de l'impôt qu'ils auront ainsi acquitté, dès lors qu'ils auront obtenu dans les deux années de la cession la carte d'invalidité établissant le classement de celle-ci en deuxième ou troisième catégorie ou, à défaut d'une telle carte, le justificatif du classement en invalidité dans la deuxième catégorie (BOI-BIC-PVMV-40-20-20-30, § 120, 12 sept. 2012).

### e) Cas particuliers : transmission d'un cabinet en location-gérance – cession d'activité par une société de personnes

#### ■ Sources

CGI, art. 238 quindecies, VII ; CGI, art. 151 septies A ; BOI-BIC-PVMV-40-20-20-20, § 250 à 340, 5 avr. 2017

#### 1) Transmission d'un cabinet en location-gérance

**792 Conditions d'application de l'exonération** – La cession à titre onéreux d'une activité qui fait l'objet d'un contrat de location-gérance ou d'un contrat comparable (les contrats de collaboration libérale doivent être regardés comme comparables à des contrats de location-gérance) peut bénéficier de l'exonération si les conditions suivantes sont simultanément satisfaites :

- l'activité était exercée depuis au moins cinq ans au moment de la mise en location ;
- la cession est réalisée au profit du locataire.

**793** Par ailleurs, les conditions générales d'application de l'exonération doivent également être remplies (départ à la retraite, absence de contrôle de l'entreprise cessionnaire, seuils de chiffre de recettes et d'effectifs). Le respect de ces conditions est apprécié au moment de la cession.

**794 Atténuation de la condition de durée d'activité** – Lorsque la mise en location-gérance permet d'éviter la dégradation des conditions de vente du cabinet, la condition relative au délai de cinq ans d'exercice de l'activité avant la mise en location du fonds ne sera pas exigée.

Cette mesure de tolérance pourra ainsi bénéficier :

- aux héritiers ou légataires d'un professionnel décédé ;
- aux majeurs faisant l'objet d'une mesure de protection légale ou aux personnes hospitalisées en raison de troubles mentaux.

Cette solution s'applique sous réserve toutefois que le cabinet ait été donné en location-gérance pendant au moins cinq ans à compter de la signature du contrat.

**795** Par ailleurs, pour les contrats de location-gérance conclus avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006, la condition d'exploitation en direct pendant cinq ans préalablement à la mise en location-gérance du fonds n'a pas été exigée lorsque le cabinet avait été donné en location-gérance pendant au moins deux ans.

#### 2) Cession d'activité par une société de personnes

**796** En principe, l'exonération ne peut s'appliquer qu'en cas de cession par des personnes physiques. Toutefois, l'Administration admet que la cession d'activité réalisée par un professionnel exerçant dans le cadre d'une société à associé unique (EURL) puisse bénéficier du régime d'exonération.

Par ailleurs, pour les cessions réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008, le régime d'exonération prévu à l'article 151 septies A du CGI s'applique aux plus-values résultant de la cession d'une activité par une société soumise au régime des sociétés de personnes dès lors que la société est dissoute concomitamment à la cession d'activité (L. fin. 2009, n° 2008-1425, 27 déc. 2008, art. 15).

La dissolution de la société doit donc être réalisée en même temps que la cession ou la suivre immédiatement, c'est-à-dire être réalisée dans un délai raisonnable. Aucun délai n'est en revanche exigé pour la clôture des opérations de liquidation.

**L'associé pourra bénéficier d'une exonération de la seule plus-value imposable en son nom au titre de l'année de cession de l'activité.**

**797** Les autres conditions posées à l'article 151 septies A du CGI doivent bien entendu être également respectées : – l'activité doit avoir été exercée pendant au moins cinq ans (V. 764) ;

Cette condition s'apprécie au niveau de l'associé de la société cédante (le fait que la société cédante existe depuis plus de cinq ans ne suffit donc pas à satisfaire cette condition). Le terme de ce délai est constitué en tout état de cause par la cession d'activité.

– l'exonération est réservée aux contribuables **exerçant leur activité professionnelle dans la société** et aux cessions de l'ensemble des éléments affectés à l'exercice de l'activité professionnelle (V. 760) ;

La notion d'exercice à titre professionnel s'apprécie chez l'associé de la société cédante, qui doit, quant à elle, exercer une activité de nature commerciale, industrielle, artisanale, libérale ou agricole.

– l'associé de la société qui cède son activité doit **cesser toute fonction dans la société cédante et faire valoir ses droits à la retraite** dans un certain délai (V. 788) ;

– la société cédante **ne doit pas détenir, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de l'acquéreur** (V. 783).

Cette condition devra, en pratique, être respectée à la date de la cession et jusqu'à la date de clôture des opérations de liquidation de la société.

Le fait qu'un associé puisse bénéficier de l'exonération sur la quote-part de plus-value lui revenant n'est pas conditionné à ce que tous les autres associés de la société puissent en bénéficier sur leur quote-part, peu important, dès lors, que ceux-ci respectent les conditions exposées précédemment.

## f) Exercice de l'option

**798** Pour bénéficier du dispositif d'exonération, le professionnel doit exercer une **option lors du dépôt de la déclaration de cessation d'activité au moyen d'un document signé, établi sur papier libre**, indiquant expressément :

– l'option pour l'exonération des plus-values sur le fondement de l'article 151 septies A du CGI ;

– la date de la cession du cabinet ;

– un **engagement de fournir au service des impôts des entreprises** dont il dépend le **document attestant de la date d'entrée en jouissance de ses droits à retraite** lorsque ce document ne peut pas être produit au moment du dépôt de la déclaration de cessation. En pratique, il s'agira de la notification adressée par le régime de base obligatoire d'assurance-vieillesse.

La justification des conditions pour bénéficier de ce régime de faveur incombe au professionnel.

## 3° Portée de l'exonération

### ■ Sources

CGI, art. 151 septies A ; BOI-BIC-PVMV-40-20-20-40, 12 sept. 2012 ; BOI-BIC-PVMV-40-20-20-50, § 30, 16 juin 2014

**799** Dans une lettre adressée en réponse à une question posée par l'Association nationale d'assistance administrative et fiscale des avocats (ANAFA), la Direction de la législation fiscale a précisé que les plus-values susceptibles de bénéficier de l'exonération des plus-values de cession avec départ en retraite (CGI, art. 151 septies A) s'entendent des **plus-values brutes réalisées sur chaque élément composant le cabinet cédé** (Lettre DLF, 8 oct. 2010).

Les moins-values réalisées restent quant à elles déductibles dans les conditions de droit commun.

### a) Plus-values réalisées au titre de la cessation d'activité

**800** Le régime d'exonération s'applique aux **montants totaux des plus-values à court terme** soumises au barème progressif de l'impôt sur le revenu et des **plus-values à long terme taxées au taux de 12,8 %** (V. 642).

**IMPORTANT** Toutefois, l'exonération ne s'applique pas aux plus-values portant sur des biens ou des droits immobiliers. Ces plus-values immobilières peuvent cependant bénéficier du régime d'exonération spécifique aux immeubles (V. 738).

### b) Plus-values en report d'imposition

**801** Certaines plus-values professionnelles placées en report d'imposition lors de la cession peuvent également bénéficier du régime d'exonération dès lors qu'elles répondent aux conditions prévues pour l'exonération des plus-values professionnelles en cas de départ en retraite.

**802** Des conditions particulières sont prévues lorsqu'au moment de la cession des titres et du départ à la retraite, le cédant n'exerce plus d'activité professionnelle et relève du régime des particuliers.

Sont principalement concernés par ces conditions particulières :

– les professionnels ayant fait apport de leur clientèle ou de leurs parts à une société soumise à l'IS au moment de la cession ;

– les associés de sociétés de personnes ayant opté pour leur assujettissement à l'IS.

**803** Les plus-values professionnelles en report d'imposition susceptibles d'être exonérées sont les plus-values réalisées en cas :

– d'apport d'un brevet ou d'un élément assimilé à une société par un inventeur ;

- d'apport d'un cabinet individuel à une société ;
- de restructuration des sociétés civiles professionnelles V.3149) ;
- d'option pour l'impôt sur les sociétés de la société de personnes dans laquelle l'associé exerçait son activité professionnelle.

### c) Incidence en matière sociale

**804** Les plus-values exonérées sont soumises aux contributions et prélèvements sociaux en vigueur l'année de l'exonération (CE, n° 401292, 12 oct. 2018). Ainsi, pour une plus-value réalisée en 2018, la plus-value est soumise aux prélèvements sociaux :

- sur les revenus du patrimoine au taux de 17,2 %, pour la partie long terme (V. 642) ;
- sur les revenus d'activité pour la partie court terme ; à ce titre elles sont réintégrées dans l'assiette de calcul des charges sociales personnelles du professionnel.

**Remarque** Pour l'application de ces prélèvements sociaux, il n'est pas possible d'imputer sur la plus-value assujettie une moins-value relevant d'une autre catégorie d'imposition (en l'espèce, une moins-value sur cession de valeurs mobilières : CE, n° 401292, 12 oct. 2018).

### d) Déchéance légale de l'exonération

**805** Indépendamment des cas dans lesquels l'Administration est amenée à constater que les conditions pour bénéficier de l'exonération n'étaient pas réunies au moment de la cession, l'exonération de la plus-value de cession est également remise en cause si le professionnel vient à détenir le contrôle du capital de la société acquéreuse, à un moment quelconque au cours des trois années qui suivent la réalisation de la cession (sur la condition d'absence de contrôle en cas de rachat du cabinet par une société, (V. 783).

## 4° Obligations déclaratives

**806** Les professionnels doivent compléter le tableau de détermination des plus-values et moins-values situé au cadre II page 3 (n° 2035 suite) de la déclaration n° 2035 et reporter sous ce cadre II, le montant exonéré (case « article 151 septies A du CGI ») et le cas échéant imposable (plus-value afférente au local professionnel) des plus-values à court terme et à long terme.

**807** Ils doivent également reporter :

- dans le cadre « récapitulation des éléments d'imposition », rubrique 2 « plus-values » en page 1 de la déclaration n° 2035, le montant exonéré et le cas échéant imposable des plus-values à long terme ;
- dans l'annexe n° 2035 B (cadre 4), la totalité ou la fraction de la plus-value à court terme imposable (ligne 35 CB) ou la moins-value à court terme déductible (ligne 42 CK) ;
- page 3 de la déclaration n° 2042 C-PRO la plus-value à long terme le cas échéant imposable ;
- page 4 de la déclaration n° 2042 C-PRO (« Revenues à imposer aux prélèvements sociaux ») la plus-value professionnelle à long terme qui bénéficie du régime d'exonération dès lors qu'elle reste soumise aux prélèvements sociaux au taux de 17,2 % (V. 642).

## F. – RÉGIME D'EXONÉRATION DES INDEMNITÉS DE CESSATION DE MANDAT DES AGENTS D'ASSURANCES (CGI, ART. 151 SEPTIES A,V)

### 1° Caractéristiques du régime d'exonération

#### ■ Sources

CGI, art. 151 septies A, V ; CGI, ann. III, art. 41-00 A bis ; BOI-BNC-CESS-40, 1<sup>er</sup> mars 2017

**808** Les agents généraux d'assurances bénéficient, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006, d'un régime spécifique d'exonération des plus-values à long terme réalisées au titre de la perception des indemnités compensatrices de cessation de mandat perçues des compagnies d'assurance lors de leur départ en retraite.

Ce régime spécifique est soumis aux conditions prévues pour l'application de l'exonération des plus-values de cession avec départ en retraite (CGI, art. 151 septies A ; V. 755) ainsi qu'à des conditions propres.

**809** En contrepartie de l'exonération, le professionnel doit acquitter une taxe exceptionnelle qui correspond en pratique aux droits d'enregistrement dus sur les cessions de clientèles.

L'exonération bénéficie aux seules plus-values à long terme taxées à 12,8 % (les prélèvements sociaux restent dus au taux de 17,2 % - V. 642).

**Tableau de synthèse (CGI, art. 151 septies A, V)**

<b>Professionnels concernés : personnes physiques relevant du statut des agents généraux d'assurances exerçant individuellement ou associés de sociétés en participation sous certaines conditions</b>	
Professionnels exclus	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Mandataires (sous-agents).</li> <li>- Intermédiaires en assurances.</li> <li>- Personnes morales.</li> </ul>
Régime d'imposition	Déclaration contrôlée, régime déclaratif spécial, régime TS des agents d'assurances.
Exercice de l'activité à titre professionnel	Obligatoire.
Durée d'activité	Au moins 5 ans.
Option du professionnel	<p>Une option doit être formulée sur papier libre et jointe à la déclaration de cessation d'activité.</p> <p>Obligation de souscrire une déclaration n° 2035 pour les agents relevant du régime TS.</p>
Biens concernés	Indemnités compensatrices de cessation de mandat.
Biens exclus	L'ensemble des immobilisations (local, matériel, parts de sociétés...).
Opérations concernées	Cessation de la totalité des mandats détenus depuis au moins 5 ans par agent général d'assurances.
Opérations exclues	<p>Cessions de gré à gré.</p> <p>Transmission à titre gratuit.</p> <p>Reprise à titre privé d'immobilisations.</p> <p>Cession isolée d'éléments du patrimoine professionnel ou de parts sociales.</p>
Paiement d'une taxe exceptionnelle	Taxe calculée sur le montant des indemnités compensatrices de cessation de mandat reçues selon le même tarif que celui pour l'application des droits d'enregistrements aux cessions de clientèles.
Condition de départ en retraite	Dans tous les cas le professionnel doit cesser son activité et faire valoir ses droits à la retraite dans les 12 mois qui suivent la cessation du mandat.
Condition d'absence de contrôle sur l'acquéreur	Le professionnel ne doit pas exercer un contrôle sur le cabinet acquéreur ni en raison de sa participation dans la société bénéficiaire de la cession qui doit être inférieure à 50 %.
Portée de l'exonération	<p>L'exonération d'impôt s'applique à la totalité de la plus-value à long terme taxée à 12,8 % (V. 642).</p> <p>En matière sociale la plus-value à long terme est soumise aux prélèvements sociaux au taux de 17,2 % (V. 642).</p>
Pièces à joindre à la déclaration n° 2035 de cessation d'activité	<p>Le professionnel doit produire un état établi sur papier libre mentionnant le détail des indemnités compensatrices reçues.</p> <p>Il doit également produire (ou s'engager par écrit à le faire) :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- un document établi par le compagnie d'assurances,</li> <li>- un document attestant de la date à laquelle il a fait valoir ses droits à la retraite.</li> </ul>
Cumuls possibles	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Régime d'exonération des petites entreprises (CGI, art. 151 septies ; V. 679)</li> <li>- Régime d'exonération partielle des immeubles (CGI, art. 151 septies B ; V. 738)</li> </ul>

## 2° Agents d'assurance éligibles au dispositif d'exonération

### ■ Sources

CGI, art. 151 septies A, V ; BOI-BNC-CESS-40-10, § 60 à 210, 1<sup>er</sup> mars 2017

**810** Seuls les agents relevant du statut d'agent général d'assurances peuvent bénéficier du dispositif d'exonération (V. 1001). L'exonération concernait en principe, jusqu'à cette année, uniquement les agents généraux d'assurance exerçant individuellement, quel que soit leur régime d'imposition.

**811** L'exonération ne peut pas s'appliquer lorsque l'activité d'agent est exercée par une personne morale.

Toutefois, l'agent membre d'une société en participation (SEP) peut bénéficier de l'exonération si :

- ses commissions sont individualisées ;
- chaque agent conserve la propriété exclusive de son mandat ;
- l'objet de la SEP est limité à la mise en commun de moyens, à l'exclusion des résultats.

Sont notamment **exclus du champ d'application de l'exonération** :

- les agents généraux d'assurances qui **ne respectent pas les seuils caractérisant la PME communautaire** ;  
Ainsi, l'agent général d'assurance doit employer moins de 250 salariés et avoir un total de bilan inférieur à 43 M € et/ou un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 M €.
- les **intermédiaires d'assurances**, tels que les courtiers ;
- les **sous-agents d'assurances** et autres mandataires ne relevant pas du statut d'agent général d'assurances.

### 3° Conditions d'application de l'exonération

#### 📖 Sources

CGI, art. 151 septies A, V ; BOI-BNC-CESS-40-10, § 220 à 440, 1<sup>er</sup> mars 2017

#### a) Condition de cessation d'activité et de départ en retraite

**812 Cessation de toute activité** – La condition de départ à la retraite à la suite de la cessation du ou des mandats implique que l'agent indemnisé **cesse toute activité professionnelle en tant qu'agent général d'assurances**. Lorsque l'**indemnité ne porte que sur l'un des mandats** dont dispose l'agent général, la plus-value réalisée sur l'indemnité **ne peut pas bénéficier du régime d'exonération**.

Toutefois, sous réserve du respect des règles relatives au cumul emploi-retraite, **l'agent peut reprendre une autre activité professionnelle**, y compris dans le domaine de l'assurance, dès lors que **l'ancienne activité a été intégralement transmise** à un nouvel agent.

**813 Départ en retraite** – Cette condition s'apprécie comme celle prévue dans le cadre du dispositif général d'exonération des plus-values réalisées lors du départ à la retraite d'un exploitant individuel ou de l'associé d'une société de personnes (V. **788**). Le départ à la retraite correspond ainsi à la date d'entrée en jouissance des droits qu'a acquis l'agent indemnisé dans le régime de retraite de base auprès duquel il est affilié au titre de son activité.

La loi ne fixe pas de délai précis entre la cessation du contrat et le départ à la retraite. Toutefois, selon l'Administration, ce **délai ne saurait excéder le délai d'un an autorisé pour la reprise de l'activité par un nouvel agent**.

#### b) Contrat de mandat conclu depuis au moins cinq ans

**814** Un délai supérieur ou égal à cinq ans doit s'être écoulé entre :

- la **date de conclusion** du contrat de mandat qui coïncide en principe avec celle d'entrée en fonction de l'agent général ;

La période probatoire qui débute à compter de la date de signature et se prolonge jusqu'à la titularisation définitive de l'agent général ne repousse pas d'autant l'appréciation du départ du délai quinquennal.

- et la **date de la cessation du mandat** de l'agent général, c'est-à-dire en principe la date de cessation effective d'exercice de l'activité.

Si l'agent général est titulaire de **plusieurs mandats**, il convient d'apprécier **pour chaque contrat** ouvrant droit à une indemnisation si le délai de cinq ans est respecté.

#### c) Poursuite de l'activité par un nouvel agent dans un délai d'un an

**815 Poursuite intégrale de l'activité à titre individuel** – La condition d'exercice à titre individuel s'apprécie selon les mêmes règles que celles prévues pour l'agent sortant. Le repreneur peut donc être un associé de SEP dès lors que les conditions visées ci-avant sont respectées (V. **810**). Le repreneur doit avoir le **même portefeuille** que son prédécesseur. Cette condition, qui s'apprécie **mandat par mandat** pour chacune des indemnités perçues, implique :

- le **transfert des contrats d'assurance commercialisés et gérés par l'agent général d'assurances sortant** ;

Cette condition est considérée comme remplie lorsque le successeur reprend la gamme de produits d'assurance précédemment commercialisés ainsi qu'au moins **90 % des contrats précédemment gérés**.

- le **maintien de l'exclusivité de production** prévue au profit de la compagnie d'assurances **et de la zone géographique d'activité privilégiée** ;

- le **transfert du personnel et des moyens de l'exploitation**.

Suite à une question prioritaire de constitutionnalité portant sur la condition selon laquelle l'exonération n'était accordée qu'en cas de poursuite de l'activité « dans les mêmes locaux », le Conseil constitutionnel censuré cette condition (Cons. Cont. déc. 14 oct. 2016, n° 2016-587 QPC, 14 oct. 2016).

Cette décision, à effet immédiat, s'est appliquée à toutes les affaires non définitivement jugées à la date **du 16 octobre 2016** (date de la publication de sa décision et pour les plus-values réalisées dans les conditions du dispositif à compter de cette même date. S'agissant des plus-values réalisées avant le 14 octobre 2016, la formulation retenue par le Conseil constitutionnel conduit

à considérer que les professionnels qui ont engagé un contentieux par voie de réclamation sur l'application de cette condition pourront bénéficier de l'effet de la décision du Conseil constitutionnel. En revanche les réclamations introduites après la publication de la décision du Conseil constitutionnel ne pourront pas bénéficier de l'effet de cette décision.

Par ailleurs, prenant acte de cette décision l'Administration a précisé que le nouvel agent général peut désormais installer son bureau à une autre adresse se situant dans la circonscription géographique couverte par le mandat repris. Lorsque l'agent général est investi de plusieurs mandats, les portefeuilles peuvent être transmis à un ou plusieurs nouveaux agents. Dans ce cas, la condition de poursuite intégrale s'apprécie mandat par mandat pour chacune des indemnités perçues (BOI-BNC-CESS-40-10, 1<sup>er</sup> mars 2017, § 315 et 320).

L'adjonction de **nouvelles activités** par le repreneur ne fait pas échec au bénéfice de l'exonération dès lors que l'ancienne activité est bien maintenue. Il n'est donc pas nécessaire que l'activité soit poursuivie à l'identique par le repreneur.

**816 Activité reprise par un nouvel agent exerçant à titre individuel** – Le bénéfice de l'exonération a été subordonnée, jusqu'à très récemment, à la reprise de l'activité par un nouvel agent général d'assurances exerçant à titre individuel (CGI, art. 151 septies A, V, 1, c, ancien)

**IMPORTANT** Saisi le 17 juillet 2017 d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) sur la conformité à la Constitution de la condition tenant à la reprise de l'activité par un nouvel agent d'assurance exerçant à titre individuel pour le bénéfice de l'exonération, le **Conseil constitutionnel vient de déclarer cette dernière exigence contraire à la Constitution** (Cons. const. n° 2017-663, 19 oct. 2017).

Pour la Haute juridiction, si le législateur a entendu favoriser la poursuite de l'activité exercée en prévoyant l'exonération de l'indemnité compensatrice versée à l'occasion de la cessation d'activité d'un agent général d'assurances faisant valoir ses droits à la retraite, il ne s'est pas fondé sur des critères objectifs et rationnels en fonction du but visé en conditionnant cette exonération à la reprise de l'activité par un nouvel agent général d'assurances exerçant à titre individuel.

En effet :

- il n'y a pas de lien entre la poursuite de l'activité d'agent général d'assurances et la forme juridique dans laquelle elle s'exerce,
- l'indemnité compensatrice n'est versée qu'en l'absence de cession de gré à gré par l'agent général, situation dans laquelle il n'est pas en mesure de choisir son successeur : ainsi, l'existence de cette condition subordonne le bénéfice de l'exonération à une condition que le contribuable ne maîtrise pas.

Cette déclaration d'inconstitutionnalité prend effet à compter du 22 octobre 2017 (date de publication de la décision). Elle est donc applicable à toutes les plus-values bénéficiant du dispositif réalisées à compter de cette date et à toutes les affaires non jugées définitivement à cette même date.

**817 Délai d'un an** – Le délai d'un an dans lequel l'activité de l'agent sortant doit être poursuivie par le nouvel agent a pour point de départ la date de cessation du mandat.

Cette date coïncide en principe avec la date de cessation effective de l'activité.

Il en est ainsi même en cas de :

- nomination d'un gérant provisoire au cours de cette période par la compagnie d'assurances dans l'attente de trouver un successeur, même dans l'hypothèse où cette gestion provisoire est confiée à l'agent sortant ;
- défaut de fixation de l'indemnité compensatrice à cette date.

Le terme du délai correspond à la signature du traité de nomination par le nouvel agent.

## 4° Calcul et portée de l'exonération

### ■ Sources

CGI, art. 151 septies A, V ; BOI-BNC-CESS-40-10, § 450 à 650, 1<sup>er</sup> mars 2017

**818 Indemnités compensatrices de cessation de mandat exonérées** – Les plus-values exonérées sont uniquement celles réalisées sur les indemnités perçues au titre de la cessation des mandats ratifiés depuis au moins cinq ans.

Sont donc exclues les plus-values réalisées sur :

- toutes les autres sommes, indemnités, dommages et intérêts ou prix de cession d'éléments d'actif qui pourraient être dus par la compagnie d'assurances ou par le repreneur de l'activité à l'occasion de la transmission de l'activité (immeubles, matériel, fichiers, etc.) ;

Les profits et plus-values professionnelles provenant de ces sommes sont imposés dans les conditions de droit commun avec application éventuelle des régimes d'exonération prévus aux articles 151 septies (V. 679) ou 151 septies B (V. 738) du CGI.

- les indemnités compensatrices afférentes à des contrats de mandat conclus depuis moins de cinq ans à la date de la cessation.

**819 Calcul de la plus-value exonérée** – La plus-value exonérée est égale à la différence entre le montant de l'indemnité reçue et :

- soit le prix d'acquisition du contrat si l'agent général d'assurances sortant avait acheté de gré à gré son portefeuille ;

– soit le **remboursement, ou droit de reprise**, versé éventuellement à l'origine par l'agent à la compagnie d'assurances pour compenser l'indemnité compensatrice qui a pu être versée à son prédécesseur.

**820 Date de réalisation de la plus-value** – La plus-value est en principe déterminée à la **date de la cessation du mandat**.

À la date de cessation du mandat, l'indemnité est en principe acquise, c'est-à-dire qu'elle devient certaine dans son principe et dans son montant. La date retenue n'est donc pas celle du versement effectif de l'indemnité car celui-ci peut être échelonné dans le temps.

Toutefois, si le montant de l'indemnité compensatrice n'est pas déterminé ou déterminable à cette date, la date de réalisation de la plus-value est repoussée à la **date de l'accord** entre la compagnie d'assurances et l'agent sortant ou, à défaut, à la **date à laquelle son montant a été fixé par expertise**.

**821 Portée de l'exonération** – L'exonération porte sur la **plus-value à long terme** réalisée, taxée au **taux de 12,8 % (V. 642)**.

Les **prélèvements sociaux** sur les revenus du patrimoine restent exigibles au **taux de 17,2 % (V. 642)**.

## 5° Paiement d'une taxe exceptionnelle

### ■ Sources

CGI, art. 151 septies A, V ; CGI, ann. III, art. 41-00 A bis ; BOI-BNC-CESS-40-20, 12 sept. 2012

**822** L'application du dispositif d'exonération entraîne l'**assujettissement de l'agent général d'assurances à une taxe exceptionnelle**. En pratique, dès lors que l'agent général souscrit une déclaration faisant apparaître qu'il prétend au régime d'exonération, la taxe exceptionnelle est exigible.

**823 Assiette et calcul de la taxe** – La taxe exceptionnelle est due au titre de l'année au cours de laquelle est réalisée la plus-value sur l'indemnité compensatrice.

La taxe est assise sur le **montant brut des indemnités compensatrices**. Cette assiette est **distincte de celle de la plus-value exonérée**.

Aucune déduction ne peut donc être pratiquée sur le montant brut des indemnités compensatrices ainsi déterminées, que ce soit au titre des sommes ou indemnités dont l'agent général resterait redevable envers la compagnie d'assurances ou du prix payé pour acquérir à l'origine le portefeuille.

**824** Lorsque **plusieurs indemnités compensatrices** perçues par un même agent bénéficient du dispositif d'exonération, la taxe est assise sur l'**intégralité de ces sommes**.

Si l'indemnité est versée sous forme de **rente**, l'assiette de la taxe est constituée par le montant du capital représentatif de la rente.

**825** Le taux de la taxe est fixé par référence au tarif des droits d'enregistrement mentionné à l'article 719 du CGI :

- 0 % pour la fraction de l'indemnité n'excédant pas 23 000 € ;
- 2 % pour la fraction de l'indemnité supérieure à 23 000 € et n'excédant pas 107 000 € (soit 84 000 €) ;
- 0,6 % pour la fraction de l'indemnité supérieure à 107 000 € et n'excédant pas 200 000 € (soit 93 000 €) ;
- 2,6 % pour la fraction de l'indemnité supérieure à 200 000 €.

**Exemple** Un agent général d'assurance qui remplit les conditions pour bénéficier du régime de faveur prévu au V de l'article 151 septies A du CGI reçoit une indemnité compensatrice dont le montant est fixé, conformément au statut réglementant la profession, à 250 000 €.

L'agent général d'assurances est alors redevable de la taxe exceptionnelle pour le montant suivant :

- entre 0 et 23 000 € :  $0 \% \times 23\,000 = 0$  ;
  - entre 23 000 et 107 000 € :  $2 \% \times 84\,000 = 1\,680$  € ;
  - entre 107 000 et 200 000 € :  $0,6 \% \times 93\,000 = 558$  € ;
  - au-delà de 200 000 € :  $(250\,000 - 200\,000) \times 2,6 \% = 1\,300$  €.
- Le montant total de la taxe due s'élève donc à :  $1\,680 + 558 + 1\,300 = 3\,538$  €.

**826** La taxe est liquidée et recouvrée **comme l'impôt sur le revenu**. Le montant de la taxe figure sur l'**avis d'imposition**.

Lorsqu'il apparaît que les conditions pour bénéficier de l'exonération ne sont pas respectées (exemple : absence de poursuite de l'activité par un nouvel agent dans le délai d'un an), l'agent général d'assurances doit **régulariser spontanément** sa situation. Le complément d'impôt sur le revenu résultant de l'imposition de l'indemnité compensatrice fera, le cas échéant, l'objet d'une compensation avec la taxe exceptionnelle restituée.

**IMPORTANT** La taxe exceptionnelle suivant le même régime que l'impôt sur le revenu, elle n'est pas admise en déduction du revenu non commercial ou du revenu global de l'agent général d'assurances concerné.

## 6° Obligations déclaratives

### ■ Sources

CGI, art. 151 septies A, V ; BOI-BNC-CESS-40-30, 12 sept. 2012

**827 Reports à effectuer** – Les professionnels doivent compléter le tableau de détermination des plus-values et moins-values situé au **cadre II page 3 (n° 2035 suite) de la déclaration n° 2035** et reporter sous ce cadre II, le montant exonéré (case « article 151 septies A du CGI ») et/ou imposable de la plus-value à long terme :

- dans le cadre « **récapitulation des éléments d'imposition** », rubrique 2 « plus-values » en page 1 de la déclaration n° 2035, le montant exonéré et/ou imposable des plus-values nettes à long terme ;
- **page 3 et 4 de la déclaration n° 2042 C PRO** (sauf changement d'imprimé en 2019, non encore publié), la plus-value à long terme exonérée :
  - sur la ligne 5QM « indemnité de cessation d'activité des agents d'assurances » (et le cas échéant, les plus-values à long terme),
  - au cadre « revenus à imposer aux prélèvements sociaux », page 4.

**828 Pièces à joindre à la déclaration** – Les agents généraux d'assurances indemnisés doivent, au titre de l'année au cours de laquelle l'indemnité est acquise joindre à la déclaration n° 2035 ou, en cas d'option pour l'imposition des commissions dans la catégorie des traitements et salaires, joindre à la déclaration n° 2042 C :

- un **état établi sur papier libre** mentionnant le montant brut des indemnités compensatrices reçues, les noms et adresses des compagnies d'assurances versantes, la date de conclusion du ou des mandats d'agents d'assurances indemnisés et la date de cessation desdits mandats ;
- le **document remis par la compagnie d'assurances** comportant les nom et adresse du nouvel agent poursuivant l'activité, le lieu d'exercice de l'activité professionnelle par ce nouvel agent, la date de reprise de l'activité par le nouvel agent ;
- le **document attestant que l'agent a fait valoir ses droits à la retraite**.

Lorsque ces documents n'ont pas été établis par la compagnie d'assurances au moment du dépôt de la déclaration le professionnel doit joindre à la déclaration un engagement écrit de les produire au moment où il les recevra.

**IMPORTANT** Lorsqu'un agent général d'assurances imposé selon les règles des traitements et salaires applique le dispositif d'exonération, il doit, dans tous les cas, souscrire une déclaration n° 2035 permettant la déclaration des plus-values et moins-values professionnelles réalisées.

Lorsque l'agent a souscrit un simple engagement de produire un des documents mentionné ci-avant, il doit régulariser sa situation dans les meilleurs délais lorsqu'il est en possession de ces documents.

## G. – RÉGIME D'EXONÉRATION DES TRANSMISSIONS À TITRE GRATUIT DE CABINETS LIBÉRAUX

### 1° Principes

#### ■ Sources

CGI, art. 41 ; BOI-BIC-PVMV-40-20-10, 2 déc. 2013

**829 Principes** – Les plus-values réalisées par un professionnel à l'occasion de la **transmission à titre gratuit** de son cabinet (par décès ou donation) peuvent bénéficier d'un **report d'imposition** jusqu'à la date de **cession** ou de **cessation** de l'activité ou jusqu'à la date de **cession** des éléments transmis si elle est antérieure.

L'imposition des plus-values est effectuée à la date à laquelle il est mis fin au report au nom du ou des bénéficiaires de la transmission de l'entreprise individuelle.

Lorsque l'**activité est poursuivie pendant au moins cinq ans** à compter de la date de la transmission, les plus-values demeurant en report sont **définitivement exonérées**.

**En cas de nouvelle transmission à titre gratuit par l'un des bénéficiaires de la transmission, ou en cas d'apport en société, le report est maintenu sous certaines conditions.**

### 2° Conditions et modalités d'application

**830** On relèvera notamment les points suivants pour l'application de ce régime :

- le régime est réservé aux **transmissions à titre gratuit de l'ensemble des éléments affectés à l'exercice d'une activité professionnelle** (Rép. min. n° 831 : JOAN Q 28 nov. 1988) ou d'une branche complète d'activité. Cette précision n'est pas reprise dans la nouvelle base documentaire de l'Administration BOFIP-Impôts. Son application semble toutefois pouvoir être maintenue ;



- l'entreprise transmise doit être exploitée soit à titre individuel, par l'héritier ou le donataire personne physique, soit par plusieurs héritiers ou donataires en indivision, lorsque ceux-ci n'ont pas constitué entre eux une société de fait ;

Lorsque l'activité est poursuivie dans le cadre d'une société, le régime de report de l'article 41 n'a pas vocation à s'appliquer. Il est fait application dans ce cas du régime de report prévu par l'article 151 octies du CGI.

- la cession par un contribuable de tout ou partie des parts qu'il détient dans une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes ne peut être assimilée à une cession de son exploitation pour l'application de l'article 41 du CGI ; la transmission à titre gratuit à une personne physique de tels droits sociaux est soumise aux dispositions prévues au II de l'article 151 nonies du CGI ;
- les plus-values à reporter sont les plus-values nettes à court terme et à long terme dégagées et calculées selon les règles en vigueur lors de la transmission ;
- la plus-value devient imposable en cas de cession ou cessation de l'entreprise ou lors de la cession des éléments transmis, au nom du bénéficiaire de la dernière transmission, au taux en vigueur au titre de cette année, et imposée d'après le barème et la situation de famille de cette année ;
- le report d'imposition s'applique sur option exercée par l'exploitant et le (s) bénéficiaire (s) (l'option est exercée sur l'imprimé n° 2103 SD qui doit être joint à la déclaration des résultats de cessation d'activité de l'entreprise transmise).

Il est subordonné à la production de trois états :

- un état n° 2104 SD, récapitulatif des plus-values constatées au moment de la transmission à joindre à la déclaration des résultats de cessation d'activité de l'entreprise transmise ;
- un état n° 2105 SD, joint par les bénéficiaires à leur déclaration de revenus pour assurer le suivi des plus-values en report, ceci tant que le report subsiste en tout ou partie ;
- un état n° 2106 SD, joint par le bénéficiaire de la transmission à sa déclaration de résultat faisant apparaître, pour chaque nature d'élément, les renseignements nécessaires au calcul des plus-values imposables.

### 3° Précision en cas de partage d'une indivision successorale

**831** Lorsque la transmission à titre gratuit fait suite à un décès, les biens sont souvent détenus par une indivision. Sur le plan fiscal, que le partage ultérieur se fasse avec ou sans soulte, la cessation de l'indivision est assimilée à une nouvelle transmission. On distingue alors deux catégories de partages :

- le partage dit « pur et simple », c'est-à-dire sans soulte, où chaque coindivisaire reçoit sa part de l'ensemble ; ce partage est alors considéré comme purement déclaratif ;
- le partage réalisé avec soulte, chaque attributaire ne pouvant percevoir exactement le montant lui revenant dans le partage, le versement d'une somme d'argent est alors nécessaire pour rétablir l'égalité (C. civ., art. 826).

**832** Le partage sans soulte a toujours été assimilé à une nouvelle transmission à titre gratuit, correspondant à l'un des cas permettant le maintien du report d'imposition prévu à l'article 41 du CGI.

Les opérations de partage avec soulte intervenues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2008 sont également assimilées à des transmissions à titre gratuit ne remettant pas en cause le report d'imposition (L. fin. 2009, n° 2008-1425, 27 déc. 2008, art. 81).

Ce maintien du report d'imposition est subordonné à un engagement, du ou des attributaires des biens, d'acquitter la plus-value à la date où intervient l'un des événements mettant fin au report (cession ou cessation de l'entreprise, cession d'un des éléments de l'actif immobilisé si elle est antérieure, cession à titre onéreux de ses droits par un attributaire). L'engagement devra être souscrit concomitamment au partage. Il peut résulter d'une mention expresse inscrite dans l'acte authentique constatant le partage ou bien être fait par un acte sous seing privé ayant date certaine. Il doit comporter notamment l'indication du montant de la plus-value ayant bénéficié du report d'imposition et la date de sa réalisation. Les attributaires devront joindre à leur déclaration de revenus ou de résultats de l'année au cours de laquelle le partage est intervenu un exemplaire de l'engagement accompagné de l'acte constatant le partage.



# Crédits et réductions d'impôt

## I. Tableau synthétique des différents dispositifs

**833** Ce tableau récapitule les différents dispositifs de crédits d'impôt et de réduction d'impôt dont peuvent bénéficier les professionnels.

**834** On rappelle que :

- ces avantages sont réservés aux seuls professionnels relevant du régime de la **déclaration contrôlée** ;
- **l'excédent est restitué par le Trésor public** (chèque ou virement) lorsque le montant d'un crédit d'impôt excède le montant de l'impôt sur le revenu du professionnel ;  
L'excédent n'est jamais restitué dans le cadre d'une réduction d'impôt.
- les **professionnels exerçant en société** bénéficient dans la plupart des cas d'une quote-part du montant du crédit d'impôt en fonction du pourcentage de droits sociaux qu'ils détiennent dans la société ;  
Les professionnels qui exercent leur activité pour partie en individuel et pour partie dans le cadre d'une société de personnes peuvent en règle générale cumuler leur crédit d'impôt propre et la quote-part de crédit d'impôt à laquelle leur participation dans la société leur donne droit (V.14).
- les dépenses qui ouvrent droit à crédit d'impôt restent, sauf exception légalement prévue, **déductibles des bénéfices imposables des professionnels** à la condition de répondre aux conditions générales de déduction des dépenses (V.4) ;  
Elles doivent donc :
  - être exposées dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'activité professionnelle ;
  - correspondre à une charge effective et justifiée ;
  - ne pas être exclues par une disposition expresse de la loi.
- certains de ces dispositifs sont soumis non seulement aux limites et plafonds qui leur sont propres mais également au **plafond communautaire dit « de minimis »** qui limite le montant cumulé des aides d'État (crédits d'impôt, exonérations, abattements, subventions, etc.) que peut percevoir le professionnel à **200 000 €** sur une période glissante de **3 ans** (V. 1234).
- Ces dispositifs doivent d'une manière générale faire l'objet d'une déclaration spéciale. Toutefois, depuis 2015, dans le cadre des mesures de simplification prises en faveur des entreprises, un imprimé 2069-RCI-SD commun à certains dispositifs doit être souscrit à la place de ces déclarations spéciales. Sont concernées, pour les professionnels libéraux :
  - le crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (V. 848) ;
  - le crédit d'impôt pour dépenses de formation des dirigeants (V. 865) ;
  - le crédit d'impôt en faveur de l'apprentissage (V. 885) ;
  - la réduction d'impôt Mécénat (V. 902).

**Tableau synthétique des crédits et réductions d'impôt**

	Modalités d'exercice de l'activité professionnelle	Conditions	Montant de l'avantage	Plafonnement
Réduction d'impôt au titre des frais d'adhésion à une association agréée et de tenue de comptabilité	Individuel.	Relever du régime déclaratif spécial et option pour le régime de la déclaration contrôlée et montant de recettes inférieur ou égal à 70 000 € HT. Avoir été adhérent d'une ARAPL tout au long de l'année ou, pour les activités nouvelles, dans les 5 mois qui ont suivi le commencement d'activité.	2/3 du montant réel des dépenses éligibles payées (frais de tenue de comptabilité, montant de l'adhésion).	915 € par an.

	Modalités d'exercice de l'activité professionnelle	Conditions	Montant de l'avantage	Plafonnement
Crédit d'impôt emploi-compétitivité (Déclaration n° 2069-RCI-SD - Fiche de calcul 2079-CICE-SD) SUPPRESSION A COMPTER DU 01/01/2019 sauf à Mayotte	Individuel. Société.	Employer un salarié dont la rémunération est ≤ à 2,5 SMIC	6 % des rémunérations éligibles en 2018 (9 % dans les DOM à compter de 2017)	(RGEC uniquement pour les taux majorés applicables dans les DOM)
Crédit d'impôt formation (Déclaration n° 2069-RCI-SD - Fiche de calcul 2079-FCE-SD)	Individuel. Société mais uniquement pour les associés gérants.	Suivre une formation dans le cadre de formation professionnelle continue.	Nombre d'heures de formation x Montant horaire du SMIC au 31 décembre.	40 heures/an (soit 395,20 € en 2018).
Crédit d'impôt famille (Déclaration spéciale n° 2069-FA-SD)	Individuel. Société.	Permettre aux salariés de mieux concilier vie professionnelle et vie familiale.	- 50 % des dépenses de crèches ou haltes garderies ; - 25 % des dépenses de financement de service d'aides à la personnes.	500 000 €/an.
Crédit d'impôt apprentissage (Déclaration n° 2069-RCI-SD - Fiche de calcul 2079-M-SD)	Individuel. Société.	Employer au moins un apprenti.	1 600 € ou 2 000 € selon la catégorie d'apprentis x nombre moyen d'apprentis employés.	Montant des rémunérations versées minoré des aides publiques perçues.
Réduction d'impôt mécénat (Déclaration n° 2069-RCI-SD)	Individuel sauf pour l'acquisition d'œuvres originales d'artistes vivants. Société.	- Verser un don en dehors de toute opération publicitaire ; - Investir dans l'art contemporain.	- 60 % du montant HT des dons éligibles ; - 1/5 du prix d'acquisition d'une œuvre ou d'un instrument éligible (pour les sociétés).	Dans la limite des 5/1 000 des recettes HT (excédent reportable pendant 5 ans sous certaines conditions) (A compter du 1 <sup>er</sup> janvier 2019, V. 902)
Crédit d'impôt métiers d'arts (Déclaration spéciale n° 2079-ART-SD)	Individuel. Société.	30 % de la masse salariale totale pour l'emploi de salariés exerçant un métier d'art.	10 % du montant HT des dépenses éligibles (15 % pour les entreprises labellisées « entreprise du patrimoine vivant »).	Plafond communautaire de minimis.
Crédit d'impôt en faveur des professionnels exerçant leur activité en Corse (Déclaration spéciale n° 2069-D-SD et état de suivi n° 2069-ES-SD)	Individuel. Société.	Réaliser et exploiter en Corse certains investissements neufs, autres que de remplacement, entre le 1 <sup>er</sup> janvier 2002 et le 31 décembre 2020. Exploiter en Corse pendant au moins cinq ans.	20 % du prix de revient HT des investissements éligibles.	Règlement général d'exemption par catégorie n° 651/2014 du 17 juin 2014.
Crédit d'impôt intéressement (Déclaration n° 2069-RCI-SD - Fiche de calcul 2079-AI-FC-SD) INAPPLICABLE DEPUIS LE 01/01/2018	Individuel. Société.	- Conclure un accord d'intéressement ou un avenant à un accord existant avant le 31 décembre 2014. - Employer moins de 50 salariés.	30 % de la différence entre : - les primes d'intéressement dues au titre de la période d'imposition en application de l'accord d'intéressement en cours ; - et la moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent ou, si leur montant est plus élevé, les primes d'intéressement dues au titre de l'exercice précédent. - si pas d'accord préexistant, 30 % du montant des primes versées.	Plafond communautaire de minimis.

## II. Réduction d'impôt pour frais d'adhésion et de tenue de comptabilité

### A. – PROFESSIONNELS CONCERNÉS

#### 📄 Sources

CGI, art. 199 quater B ; BOI-IR-RICI-10, § 10 à 150, 1<sup>er</sup> juin 2018

**835** La réduction d'impôt est accordée aux professionnels qui respectent les conditions cumulatives suivantes :  
– **relever du régime déclaratif spécial** au titre de l'année pour laquelle ils demandent le bénéfice de la réduction d'impôt (V. **31**) ;

– avoir **opté expressément pour le régime de la déclaration contrôlée** ;

– avoir réalisé au cours de cette même année un **montant de recettes inférieur ou égal à 70 000 € HT** ;

S'agissant des modalités d'option pour le régime de la déclaration contrôlée, V.**36**.

Selon les commentaires publiés par l'Administration, l'octroi du bénéfice du dispositif est subordonné non seulement au fait que le professionnel opte pour l'application du régime de la déclaration contrôlée au titre de l'année d'application de la réduction d'impôt mais également, qu'au cours de cette même année, le montant de ses recettes n'excèdent pas 70 000 € HT. Cette dernière exigence, qui résulte d'une interprétation littérale du texte, nous semble toutefois contraire à l'esprit du dispositif dès lors que ce dernier avait pour seul objectif à inciter les professionnels à opter pour un régime réel d'imposition. Toutefois, les professionnels qui ne suivraient pas ces prescriptions doivent impérativement porter une mention spéciale sur leur déclaration ou formuler une demande de rescrit en ce sens.

– **ont adhéré à une association agréée** ou d'un organisme mixte de gestion agréé au cours de cette même année ;

Le professionnel doit avoir été adhérent pendant toute la durée de l'année. Pour les nouveaux adhérents, il suffit que l'adhésion intervienne dans les 5 premiers mois de l'année ou dans les 5 mois de l'année ou dans les 5 mois du début de l'activité.

– **sont redevables** (même au titre d'autres revenus si leur activité libérale est déficitaire) d'une **cotisation d'impôt par application du barème progressif de l'impôt sur le revenu**.

**IMPORTANT** L'option pour le régime de la déclaration contrôlée est une condition d'application du dispositif. Il en résulte que les professionnels qui sont soumis obligatoirement au régime de la déclaration contrôlée (V. **46**) ne peuvent pas en bénéficier.

### B. – DÉPENSES ÉLIGIBLES

#### 📄 Sources

CGI, art. 199 quater B ; BOI-IR-RICI-10, § 160 à 190, 1<sup>er</sup> juin 2018 ; L. fin. rect. 2015 n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 16

**836** Doivent être retenus pour le calcul de la réduction d'impôt les **deux tiers des dépenses** supportées par le professionnel ayant le caractère de frais de gestion déductibles qui sont exposées pour la tenue de la comptabilité et pour l'adhésion à une association agréée.

**Remarque** Les professionnels redevables de la TVA doivent retenir ces dépenses HT lorsque la TVA a été récupérée.

**837** En pratique, les dépenses éligibles s'entendent :

– des **honoraires versés à un professionnel de la comptabilité** pour une prestation concourant directement à l'établissement de la comptabilité ;

– de **toutes les sommes versées à l'ARAPL**, au cours de l'année d'imposition (cotisations, droits d'entrée) ;

– des sommes versées au titre de **l'achat de documentation ou de livres comptables** ;

– des sommes versées au titre de la **rémunération** (et les charges sociales correspondantes) **d'un salarié qui tient la comptabilité** du professionnel (fraction du salaire d'une secrétaire ou le cas échéant du salaire du conjoint du professionnel).

### C. – DÉPENSES EXCLUES

**838** En revanche, ne peuvent pas être prises en compte pour le calcul de la réduction d'impôt :

– les honoraires d'un conseil pour des prestations autres que comptables (honoraires versés à un conseil pour la constitution d'une société par exemple) ;

– les frais de formation ;

– les frais de déplacements à l'ARAPL ou chez l'expert-comptable ;

– les frais correspondant à l'acquisition de biens amortissables (ordinateur par exemple).

## D. – MONTANT DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT

### Sources

CGI, art. 199 quater B ; BOI-IR-RICI-10, § 220 à 230, 1<sup>er</sup> juin 2018 ; L. fin. rect. 2015 n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 16

**839** La réduction d'impôt est égale, depuis 2016, aux 2/3 du montant des dépenses réellement exposées pour la tenue de la comptabilité et pour l'adhésion à une association agréée, dans la limite annuelle de 915 € par an.

**Remarque** Il n'y a pas lieu d'ajuster le montant de la réduction d'impôt au prorata du temps d'activité pour les professionnels qui n'ont exercé leur activité qu'une partie de l'année (début ou cessation d'activité en cours d'année, remplaçants n'ayant exercé que quelques mois).

**840** La réduction d'impôt s'impute sur le montant de l'impôt sur le revenu et dans la limite de ce montant, avant calcul de la décote pour faible imposition. Lorsqu'elle excède le montant de l'impôt dû, la réduction d'impôt ne peut faire l'objet ni d'un remboursement ni d'un report sur l'année suivante.

**841** La réduction peut donc s'appliquer même lorsque le professionnel a réalisé un déficit non commercial sous réserve qu'il soit redevable d'une imposition au titre d'autres revenus.

**Remarque** La réduction d'impôt pour frais d'adhésion n'est pas prise en compte pour le calcul du plafonnement global de certains avantages fiscaux prévus par l'article 200-0 A du CGI.

## E. – OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

### Sources

CGI, art. 199 quater B ; BOI-IR-RICI-10, § 340 à 350, 1<sup>er</sup> juin 2018

**842** Les dépenses couvertes par la réduction d'impôt doivent être comptabilisées et déclarées sur la déclaration n° 2035. La fraction de ces dépenses qui excède la limite de 915 € reste déductible des revenus professionnels.

**843** La fraction ouvrant droit à la réduction d'impôt, dans la limite de 915 €, doit être :

- réintégrée au résultat (ligne 36 « divers à réintégrer » du cadre 4 de l'annexe n° 2035 B) et détaillée dans une note annexe à la déclaration ;
- reportée sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C PRO : case 7 FF du cadre « Réductions et crédits d'impôts » de la page 4.

**Exemple** M. Martin, infirmier et adhérent d'une ARAPL, a réalisé 30 000 € de recettes en 2017. Il relève donc en principe du régime déclaratif spécial au titre de l'année 2018 année au cours de laquelle il réalise également un montant de recette de 30 000 € HT. Toutefois au titre de cette dernière année, il opte pour le régime de la déclaration contrôlée. Ses dépenses s'élèvent à 10 000 € dont 1 500 € versés à un expert-comptable et 155 € de cotisation à l'ARAPL. Le montant de l'impôt sur le revenu qu'aura à payer Monsieur Martin sachant qu'il est célibataire se calculera ainsi :

### Calcul de l'avantage fiscal résultant de l'application de la réduction d'impôt

	Avec réduction d'impôt de 915 €	Sans réduction d'impôt de 915 €
Détermination du bénéfice imposable	-	-
Recettes	30 000 €	30 000 €
Dépenses	- 10 000 €	- 10 000 €
Excédent des recettes	20 000 €	20 000 €
<b>À réintégrer</b> Dépenses retenues pour le calcul de la réduction d'impôt (dépenses éligibles : 1 655 x 2/3 = 1 103 plafonné à 915 €)	915 €	-
Bénéfice	20 915 €	20 000 €
Impôt théorique (1 part)	1 578 €	1 450 €
Réduction d'impôt	915 €	
Impôt restant à payer	657 €	1 443 €
Gain d'impôt	1 443 € - 657 € = 786 €	

**IMPORTANT** Si M. Martin n'avait eu que 900 € de frais d'adhésion et de tenue de comptabilité :

- le montant déduit en dépenses aurait été de 900 €,
- le montant à réintégrer aurait été de 600 €,
- la réduction d'impôt aurait été plafonnée également à 600 €.

## F. – REMISE EN CAUSE DE LA RÉDUCTION D'IMPÔT

### 📄 Sources

CGI, art. 199 quater B ; BOI-IR-RICI-10, § 330, 1<sup>er</sup> juin 2018

**844** Lorsque, à la suite d'une rectification, le montant des recettes réalisées par un professionnel, au titre d'une année donnée, excède les limites d'application du régime déclaratif spécial, l'Administration peut remettre en cause la réduction d'impôt. L'imposition supplémentaire qui résulte de cette remise en cause est augmentée des sanctions prévues pour insuffisance de déclaration (CGI, art. 1729).

## G. – CAS PARTICULIERS

### 📄 Sources

CGI, art. 199 quater B ; BOI-IR-RICI-10, § 250 à 290, 1<sup>er</sup> juin 2018

**845 Exercice d'une activité libérale et d'une activité commerciale** – Les professionnels qui exercent concomitamment une activité libérale et une activité commerciale, qui donnent lieu à des déclarations séparées, pour lesquelles ils sont adhérents d'une association et d'un centre de gestion agréé, peuvent bénéficier de la réduction d'impôt au titre de chacune de ces activités dès lors qu'ils remplissent toutes les conditions requises.

Dans cette situation, le professionnel doit mentionner dans le dernier cadre de la déclaration n° 2042 C PRO intitulé « Réductions et crédits d'impôts », le nombre d'exploitations (activités) pour lesquelles il demande le bénéfice de la réduction d'impôt (case FG) et porter le montant total de ces dépenses ouvrant droit à réduction d'impôt (case 7 FF) (sauf changement d'imprimé en 2019 non encore publié).

**846 Exercice de plusieurs activités libérales** – Lorsqu'un même professionnel exerce une ou plusieurs activités relevant de la catégorie des bénéfices non commerciaux au sein de plusieurs établissements, il est regardé comme exploitant **une seule et même activité**.

Dans une telle situation, une seule réduction d'impôt peut être accordée.

**847 Exercice d'une activité libérale par le professionnel et son conjoint** – Lorsque le professionnel et son conjoint exercent chacun une activité libérale, ils peuvent chacun bénéficier d'une réduction d'impôt.

Dans cette situation, ces professionnels doivent mentionner dans le dernier cadre de la déclaration n° 2042 C PRO intitulé « Réductions et crédits d'impôts », à la case FG le chiffre « 2 » et le montant total des dépenses ouvrant droit à réduction d'impôt à la case 7 FF (sauf changement d'imprimé en 2019 non encore publié).

## III. Crédit d'impôt Compétitivité Emploi (CICE)

### 📄 Sources

L. fin pour 2017 n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 72 ; L. n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 66 ; CGI, art. 244 quater C ; LPF, art. L. 172 G ; BOI-BIC-RICI-10-150-10, 4 avr. 2018 ; BOI-BIC-RICI-10-150-20, 4 avr. 2018 ; BOI-BIC-RICI-10-150-30, 15 mars 2013 ; BOI-BIC-RICI-10-150-40, 6 avr. 2016

**848** Dans le cadre des mesures du Pacte national pour la croissance, la compétitivité et l'emploi du 6 novembre 2012, le législateur a institué un crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi (CICE) qui a pour objet, en diminuant le coût du travail des salariés rémunérés jusque 2,5 SMIC, d'améliorer la compétitivité des professionnels et leur permettre de réaliser des efforts en matière d'investissement, de recherche, d'innovation, de formation, de recrutement, de prospection de nouveaux marchés, de transition écologique et énergétique et de reconstitution de leur fonds de roulement. Ce dispositif **s'applique pour la dernière fois sur les rémunérations versées en 2018 sauf pour les professionnels installés à Mayotte**.

**IMPORTANT** L'article 86 de la loi de finances pour 2018 a supprimé le dispositif à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 (L. n° 2017-1837, 30 déc. 2017) et l'a remplacé par une baisse pérenne de charges sociales employeurs, à savoir :

- un allègement uniforme de 6 points des cotisations sociales d'assurance maladie pour l'ensemble des salariés relevant du régime général de sécurité sociale, applicable sur les salaires dans la limite de 2,5 SMIC pour les rémunérations dues au titre des périodes d'emploi à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019.
- Cet allègement est appliqué sur les mêmes rémunérations qui étaient prises en compte dans le calcul du CICE. A la différence du dispositif antérieur, cet allègement bénéficiera à tous les employeurs dans des conditions identiques, leur régime d'imposition étant sans incidence sur le nouveau dispositif ;
- un renforcement des allègements généraux de cotisations sociales de 4,05 points au niveau du SMIC pour les rémunérations dues au titre des périodes d'emploi à compter du 1<sup>er</sup> octobre 2019.
- Désormais, ces allègements généraux porteront également sur les contributions d'assurance chômage et de retraite complémentaire. Cette mesure se traduira pour les professionnels par un allègement supplémentaire du coût du travail pour tous les salariés rémunérés en dessous de 1,6 SMIC.
- L'allègement sera calculé et imputé par les cabinets dans les mêmes conditions que les allègements généraux de cotisation actuels sur leurs versements :
  - aux Urssaf ou aux caisses générales de la sécurité sociale (CGSS) d'une part et ;
  - aux organismes de retraite complémentaire d'autre part.
  - Les cabinets sont invités à se rapprocher de l'Urssaf pour toutes les questions relatives au calcul des charges sociales et à l'économie liée aux mesures d'allègement de charges.

**En pratique**, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2019, les rémunérations versées inférieures à 2,5 SMIC ne donneront donc plus droit à un CICE mais les cabinets disposeront d'un allègement de leurs cotisations sociales sur ces rémunérations et de l'imputation du CICE 2018 sur leur impôt. Les créances de CICE non encore imputées ou remboursées seront imputables sur l'impôt relatif aux 3 périodes d'imposition suivantes (jusqu'à l'impôt relatif à l'année 2021 pour les CICE 2018). Les cabinets disposant d'une ou plusieurs créances de CICE non imputées au 31 décembre 2018 bénéficieront donc d'un effet de trésorerie en 2019, 2020 et 2021.

Signalons toutefois le maintien au-delà du 1<sup>er</sup> janvier 2019 du CICE au taux de 9% pour les rémunérations n'excédant pas 2,5 fois le SMIC versées par les professionnels exerçant leur activité à Mayotte (CGI, art. 244 quater C modifié) dès lors que les allègements de cotisations sociales ne sont pas applicables sur leur territoire.

## A. – PROFESSIONNELS CONCERNÉS

### ■ Sources

BOI-BIC-RICI-10-150-10, 4 avr. 2018

**849** Le crédit d'impôt est institué en faveur des seuls professionnels soumis au régime de la déclaration contrôlée, de plein droit ou sur option, qui emploient des salariés.

Lorsqu'un professionnel relevant du régime déclaratif spécial, opte pour le régime de la déclaration contrôlée en N au titre de N-1, il est éligible au crédit d'impôt pour les rémunérations versées au titre de N-1.

**IMPORTANT** Les professionnels peuvent bénéficier de cet avantage fiscal même s'ils sont exonérés totalement ou partiellement d'impôt sur les bénéfices au titre d'une implantation en ZFU-territoires entrepreneurs, en ZRR, en Corse ou dans les DOM ou bien s'ils ont la qualité de jeune cabinet innovant (V.1132 et s.).

## B. – RÉMUNÉRATIONS À PRENDRE EN COMPTE

### ■ Sources

BOI-BIC-RICI-10-150-10, 4 avr. 2018 ; BOI-BIC-RICI-10-150-20, 4 avr. 2018

**850** Le crédit d'impôt est assis sur les rémunérations que le professionnel verse :

- à ses salariés au cours de l'année civile ;
- sous réserve que cette rémunération n'excède pas 2 fois et demie le SMIC calculé sur la base de la durée légale de travail, augmentée le cas échéant des heures complémentaires ou supplémentaires de travail, sans prise en compte des majorations auxquelles elles donnent lieu.

**IMPORTANT** Dès lors que la rémunération annuelle d'un salarié dépasse ce plafond, elle est exclue, pour sa totalité, de l'assiette du crédit d'impôt.

**851 Salariés concernés** – Sont retenues les rémunérations versées aux salariés du professionnel. Sont également pris en compte, les salaires versés :

- aux salariés mis à la disposition d'un autre professionnel ;
- aux salariés détachés à l'étranger ;
- aux apprentis ou aux titulaires de contrat de professionnalisation ;
- aux titulaires de contrats aidés pour le montant expurgé des aides de l'État et/ou des Conseils Généraux.

En revanche, ne sont pas éligibles les rémunérations versées aux stagiaires.

**852 La rémunération du conjoint** est prise en compte dans l'assiette du crédit d'impôt intégralement pour les rémunérations versées en 2018 et, le cas échéant, dans la limite du plafond 17 500 € pour les rémunérations



versées en 2016 et 2017 et de 13 800 € auparavant (V. 156). Dans tous les cas, le plafond de 2,5 SMIC exposé ci-dessous est en revanche apprécié par rapport à la rémunération totale.

**853 Rémunérations concernées** – Pour être prises en compte dans l'assiette du crédit d'impôt, les rémunérations ne doivent pas excéder 2,5 SMIC calculés pour un an sur la base de la durée légale du travail. Si ce plafond est respecté, la rémunération totale est retenue.

La rémunération prise en compte est la **rémunération brute versée au salarié au cours de l'année et soumise à cotisations de sécurité sociale au sens de l'article L. 242-1 du CSS**. Sont à cet égard considérées comme rémunérations, les sommes versées aux salariés en contrepartie ou à l'occasion du travail, notamment les salaires ou gains, les indemnités de congés payés, le montant des retenues pour cotisations ouvrières, les indemnités, primes, gratifications et tous autres avantages en argent ainsi que les avantages en nature.

Le **temps de travail pris en compte est le temps de travail effectif**, c'est-à-dire toute la période pendant laquelle le salarié est à la disposition de l'employeur, dans l'obligation de se conformer à ses directives sans pouvoir se consacrer librement à ses occupations personnelles. S'ils répondent à ces critères, les temps de restauration et de pause sont considérés comme temps de travail effectif. La **valeur annuelle du SMIC est égale à 1 820 fois le SMIC horaire en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier de l'année considérée ou à la somme de 12 fois le SMIC mensuel** (calculé sur la base de 52/12<sup>ème</sup> et de 35 fois la valeur horaire du SMIC). A titre de tolérance, lorsque l'employeur rémunère mensuellement ses salariés sur la base de 151,67 heures (et non exactement sur 35 x 52/12), le SMIC annuel pris en compte pour le calcul du plafond peut être établi sur la base de 12 fois cette valeur.

**IMPORTANT** Pour être éligibles au crédit d'impôt, les rémunérations versées doivent être des dépenses retenues pour la détermination du résultat imposable à l'impôt sur bénéficiaires dans les conditions de droit commun. Ainsi, ces rémunérations doivent avoir le caractère de charges nécessaires à l'exercice de la profession, être régulièrement comptabilisées et appuyées de pièces justificatives. Elles doivent correspondre à un travail effectif et ne doivent pas être excessives eu égard à l'importance du service rendu et être rattachées à l'exploitation d'un établissement stable en France. Enfin, les rémunérations versées doivent avoir été régulièrement déclarées auprès des organismes de sécurité sociale.

**854** Le nombre d'heures complémentaires ou supplémentaires éventuellement réalisées, sans prise en compte des majorations auxquelles elles donnent lieu, est rajouté à cette durée légale.

Une heure supplémentaire ou complémentaire est comptée pour 1 (et non pour 1,25) pour le calcul du plafond de 2,5 SMIC sous réserve qu'elle soit rémunérée au moins comme une heure normale. Si le salarié est éligible au crédit d'impôt, la rémunération versée au titre de cette heure supplémentaire est incluse dans l'assiette du crédit d'impôt, indépendamment du fait qu'elle soit rémunérée autant ou plus qu'une heure normale.

Ainsi, pour un salarié employé à temps plein, présent toute l'année au sein de l'entreprise, qui effectue 35 heures par semaine, le plafond est déterminé de la manière suivante :

- 2,5 x SMIC horaire x (1 820 heures + nombre d'heures complémentaires ou supplémentaires) ≥ rémunération annuelle totale ;
- ou 2,5 x SMIC horaire x [(nb de mois x 151,67) + nombre d'heures complémentaires ou supplémentaires] ≥ rémunération annuelle totale.

Les salariés peuvent disposer d'une durée légale de travail décomptée annuellement en jours. Dans ce cas, le forfait correspondant à la durée légale du travail est de 218 jours.

En cas de jours supplémentaires travaillés, chaque jour est comptabilisé pour le crédit d'impôt pour 7 heures. Ainsi, si un salarié qui est payé 2,4 SMIC sur une base annuelle de 218 jours de travail, effectue 2 jours de travail supplémentaires sur l'année, dont la rémunération est majorée de 25 %, il convient pour l'appréciation du plafond de 2,5 SMIC, de convertir ces 2 jours de travail en volume d'heures supplémentaires par application de la formule suivante : X jours de travail réalisés au-delà de 218 jours x 7 = volume d'heures supplémentaires :

- rémunération totale :  $(2,4 \times 1\,820 \times 9,88) + (2,4 \times 7 \times 2 \times 9,88 \times 125\%) = 43\,571 \text{ €}$  ;
- plafond de 2,5 SMIC + heures complémentaires ou supplémentaires hors majorations :  $2,5 \times [(1\,820 \times 9,88) + (7 \times 2 \times 9,88)] = 45\,299 \text{ €}$ .

Dans cet exemple :

- le montant de 9,88 € correspond au SMIC horaire applicable en 2018 ;
- la rémunération totale est bien inférieure au plafond. L'assiette du crédit d'impôt est constituée de la rémunération totale comprenant les heures complémentaires ou supplémentaires majorées, soit 42 771 €.

**855** Si un des paramètres de détermination du montant annuel du salaire minimum de croissance à prendre en compte évolue en cours d'année, sa valeur annuelle est égale à la somme des valeurs déterminées pour les périodes antérieure et postérieure à l'évolution. Ainsi, en cas de revalorisation du SMIC en cours d'année, le plafond des 2,5 SMIC sera apprécié pour les deux périodes.

**856** L'Administration a notamment précisé que :

- pour les **salariés travaillant à temps partiel** le montant du SMIC est corrigé : Ainsi, pour un salarié travaillant à temps partiel à hauteur de 80 %, le plafond de 2,5 SMIC est égal à :  $2,5 \times 1\,820 \times 9,88 \text{ €}$  (SMIC horaire applicable en 2018) x 80 % = 35 963,20 € arrondi à 35 963 € auquel se compare la rémunération totale du salarié ;
- pour les **contrats de travail temporaire**, le plafond du crédit d'impôt se calcule mission par mission. En revanche, lorsqu'une mission est renouvelée, le plafond est calculé pour l'ensemble de la période couverte du début de la mission jusqu'à l'échéance du renouvellement. Enfin, lorsqu'une mission débute au cours

d'une année civile pour se terminer l'année suivante, le calcul du crédit d'impôt est effectué pour la part de la rémunération versée chaque année ;

- pour les salariés ayant eu plusieurs CDD entrecoupés de périodes hors contrat, le crédit d'impôt se calcule contrat par contrat ;
- pour les salariés dont le CDD est renouvelé ou transformé en CDI, le crédit d'impôt se calcule sur l'ensemble de la période.

**857** Dans le cas d'entrées et sorties en cours d'année, il n'est tenu compte que du mois couvert par le salarié, et pour les mois incomplets il y a lieu d'ajuster la valeur mensuelle du SMIC, comme précisé dans les exemples suivants.

**Exemple** Un salarié est embauché à compter du 1<sup>er</sup> février 2018. Le montant du SMIC horaire est égal, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018 à 9,88 €. Le montant annuel du SMIC est retenu pour 11 mois : soit  $1\ 820 \times 9,88 \times 11/12 = 16\ 483,13$  €. Soit un plafond de 2,5 SMIC égal à :  $16\ 483,13 \times 2,5 = 41\ 207,83$  € arrondi à 41 208 €.

**Exemple** Un salarié est embauché à compter du 11 février 2018 et perçoit une rémunération de 1 736 € au titre de sa paye du mois de février. Pour le reste de l'année, il est rémunéré 2 860 € par mois. Il convient pour le calcul du crédit d'impôt, de réaliser un prorata du SMIC en fonction de la rémunération versée sur celle versée pour un mois complet. Le montant du SMIC est ainsi corrigé du rapport  $1\ 736/2\ 860$ . Le montant du SMIC annuel à retenir est :  $[(9,88 \times 151,67) \times 1\ 736/2\ 860] + [(9,88 \times 1\ 820) \times 10/12] = 15\ 894,25$  €. Soit un plafond de 2,5 SMIC égal à  $15\ 894,25 \times 2,5 = 39\ 736$  €.

**858** Pour les salariés (mensualisés ou non) qui sont absents avec paiement partiel de la rémunération, la fraction du SMIC correspondant au mois où est constatée l'absence, est corrigée à due proportion du pourcentage de la rémunération demeurée à la charge de l'employeur et soumise à cotisations. Ce pourcentage est ainsi déterminé : [montant de la rémunération versée] / [rémunération qui aurait été versée si le contrat de travail avait continué à être exécuté]. Il n'est pas tenu compte des éléments de rémunération non affectés par l'absence.

En cas de suspension du contrat de travail avec paiement intégral de la rémunération brute du salarié, le calcul de la rémunération est effectué comme s'il n'y avait pas eu d'absence.

**Exemple** Un salarié est rémunéré 1 735 € par mois. Il est absent pendant 3 jours au cours du mois. Sa rémunération est diminuée de 158 € au cours de ce même mois. Il perçoit également une prime de performance de 150 € qui n'est pas affectée par son absence. La valeur du SMIC mensuel sera corrigée du rapport  $(1\ 735 - 158) / 1\ 735$ .

## C. – RÉMUNÉRATIONS EXCLUES

### ■ Sources

BOI-BIC-RICI-10-150-20, 4 avr. 2018

**859** Sont exclues :

- les rémunérations qui ne respectent pas le plafond évoqué ci-dessus ;
- les rémunérations non déductibles ou non régulièrement déclarées ;
- les frais professionnels déductibles pour le calcul des cotisations de sécurité sociale ;

Pour les professions qui appliquent une déduction forfaitaire pour frais professionnels, l'assiette du crédit d'impôt est constituée de la rémunération versée après application de cette déduction.

- les primes liées à l'intéressement des salariés aux résultats de l'entreprise ainsi que les primes liées à la participation des salariés aux résultats de l'entreprise ou les gains acquis dans le cadre des dispositifs d'actionnariat salarié.

## D. – PÉRIODE DE RÉMUNÉRATION CONCERNÉE

**860** Le crédit d'impôt est calculé, pour l'ensemble de l'année, sur les rémunérations versées au titre de l'année civile. Par exception, pour les professionnels ayant 9 salariés au plus qui pratiquent le décalage de la paie avec rattachement en application de l'article R. 243-6 du code de la sécurité sociale, le crédit d'impôt est calculé sur les rémunérations se rapportant à la période d'emploi correspondant à l'année civile et non sur les rémunérations versées pendant cette année civile.

**Exemple** Un professionnel qui emploie 7 salariés pratique le décalage de la paie avec rattachement. Elle a versé au cours de l'année 2018 à l'un de ses salariés une rémunération de 24 000 € (2 000 € x 12) dont le salaire de 2 000 € versé en janvier 2018 pour la période d'emploi de décembre 2017.

Elle verse le salaire de décembre 2018, soit 2 100 €, en janvier 2019.

Le montant des rémunérations éligibles au crédit d'impôt au titre de l'année 2018 est de 24 100 € (22 000 € + 2 100 €). En effet, le salaire de décembre 2017 (2 000 €) versé en janvier 2018 n'entre pas dans l'assiette du crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi. En revanche, le salaire de décembre 2018 (2 100 €) versé en janvier 2019 est pris en compte au titre du crédit d'impôt 2018.

## E. – TAUX DU CRÉDIT D'IMPÔT

### 📖 Sources

BOI-BIC-RICI-10-150-20, 4 avr. 2018 ; L. fin. 2018 n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 86 ; L. fin pour 2017 n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 72 ; L. n° 2014-1654, 29 déc. 2014 ; D. n° 2015-1315, 20 oct. 2015

**861** Le taux du crédit d'impôt est fixé à :

– 6 %, pour les rémunérations versées au titre de 2018 ;

– 9 % de ces rémunérations, pour les professionnels implantés dans les DOM (Guadeloupe, Guyane, Martinique, Mayotte et Réunion) (L. n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 86).

Pour les rémunérations versées en 2017, le taux du crédit d'impôt était de 7 % et de 9 % pour les professionnels implantés dans les DOM (

Pour le calcul du crédit d'impôt, le taux est appliqué à la rémunération totale versée aux salariés, dès lors qu'elle remplit l'ensemble des conditions rappelées ci-dessus.

Le montant du crédit d'impôt, du plafond d'éligibilité et de l'assiette est arrondi à l'euro le plus proche. La fraction d'euro égale à 0,50 est comptée pour 1.

**Remarque** Depuis le 31 décembre 2016, le montant de l'avantage fiscal résultant de l'application des taux majorés pour les professionnels implantés dans les DOM est soumis au respect de l'article 15 du RGEC 651/2014 quelle que soit la nature de l'activité (L. fin. rect. 2016 n° 2016-1918, 29 déc. 2016, art. 111).

## F. – UTILISATION DU CRÉDIT D'IMPÔT

### 📖 Sources

CGI, art. 199 ter C ; BOI-BIC-RICI-10-150-30, 15 mars 2013

**862** Les professionnels peuvent imputer le crédit d'impôt sur l'impôt dû. L'excédent de crédit d'impôt non imputé constitue au profit de l'entreprise une créance sur l'État d'égal montant. Cette créance est utilisée pour le paiement de l'impôt dû au titre des trois années suivant celle au titre de laquelle elle est constatée puis, s'il y a lieu, la fraction non utilisée est remboursée à l'expiration de cette période. Elle est mobilisable auprès des établissements de crédit.

Un remboursement immédiat de l'excédent est prévu pour certaines catégories d'entreprises (PME au sens du droit communautaire, entreprises nouvelles sous certaines conditions, jeunes entreprises innovantes et entreprises en difficulté ayant fait l'objet d'une procédure de conciliation, de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire).

Par ailleurs, sous certaines conditions, les professionnels ont la possibilité de céder ou nantir leur créance future de crédit d'impôt avant liquidation de l'impôt sur le revenu.

On rappelle que le CICE est supprimé à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 sauf pour les professionnels exerçant à Mayotte. En pratique, à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2019, les rémunérations versées inférieures à 2,5 SMIC ne donneront donc plus droit à un CICE mais les cabinets disposeront d'un allègement de leurs cotisations sociales sur ces rémunérations et de l'imputation du CICE 2018 sur leur impôt. Les créances de CICE non encore imputées ou remboursées seront imputables sur l'impôt relatif aux 3 périodes d'imposition suivantes soit jusqu'à l'impôt relatif à l'année 2021 pour le CICE obtenu au titre des rémunérations versées en 2018.

Les cabinets disposant d'une ou plusieurs créances de CICE non imputées au 31 décembre 2018 bénéficieront donc d'un effet de trésorerie en 2019, 2020 et 2021.

## G. – OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

### 📖 Sources

BOI-BIC-RICI-10-150-40, 6 avr. 2016

**863 Obligations auprès des organismes collecteurs des cotisations sociales** – Les employeurs qui procèdent au versement de cotisations sociales doivent d'une manière générale déposer un bordereau récapitulatif des cotisations (BRC) ou une déclaration unifiée de cotisations sociales (DUCS) pour les employeurs qui effectuent cette déclaration par voie dématérialisée. Ces déclarations sont mensuelles ou trimestrielles en fonction de l'effectif salarié et de la date de versement des rémunérations et déposées auprès des URSSAF ou, dans les DOM, des caisses générales de sécurité sociale (CGSS).

L'employeur qui entend bénéficier du crédit d'impôt, doit compléter les informations indiquées sur ces déclarations du montant de l'assiette cumulée du crédit d'impôt et de l'effectif salarié correspondant. A cet effet, une catégorie de données (code type de personnel : « CTP ») a été créée dans la déclaration de cotisations sociales pour renseigner les données relatives au crédit d'impôt.

**864 Obligations auprès de l'administration fiscale** – Le professionnel, exerçant à titre individuel, doit porter le montant du crédit d'impôt auquel il peut prétendre sur la **déclaration 2069-RCI-SD** laquelle doit être jointe à la déclaration annuelle de résultat.

**En pratique** Une fiche d'aide au calcul n° 2079-CICE-FC-SD permet aux professionnels de déterminer le montant du crédit d'impôt à porter sur la déclaration 2069-RCI-SD. Cette fiche n'a pas à être déposée mais il est, selon nous, impératif de la conserver afin de la fournir à l'Administration en cas de demande de justifications.

En cas d'exercice d'une activité au sein d'une société de personnes, le professionnel bénéficie de sa quote-part du crédit d'impôt compétitivité emploi déclaré sur la déclaration des réductions et crédits d'impôt n° 2069-RCI-SD de la société de personnes. S'il bénéficie d'autres crédits d'impôt compétitivité emploi (au titre des dépenses engagées directement par lui ou de sa quote-part d'autres sociétés de personnes dans lesquelles il est associé), ceux-ci doivent être cumulés sur un formulaire n° 2069-RCI-SD qu'il dépose lui-même, en son nom.

Le montant du CICE déterminé au moyen de cette déclaration spéciale doit être **reporté sur sa déclaration complémentaire de revenus n° 2042 C-PRO**, dans la case prévue à cet effet.

## IV. Crédit d'impôt formation du professionnel

### ■ Sources

CGI, art. 244 quater M ; D. n° 2006-1040, 23 août 2006 ; BOI-BIC-RICI-10-50, § 1 et s., 6 avr. 2016

**865** Le crédit d'impôt formation a été institué afin d'encourager la formation des professionnels libéraux relevant du régime de la déclaration contrôlée.

Toutefois, au regard du coût assez élevé des formations professionnelles, le dispositif est assez limité puisqu'il est plafonné au produit du taux horaire du SMIC par 40 heures de formation par année d'imposition, soit 395,20 € par an pour 2018. Il présente en revanche l'avantage d'être d'une application assez simple.

### A. – PROFESSIONNELS CONCERNÉS

#### ■ Sources

BOI-BIC-RICI-10-50, § 1 et 10, 6 avr. 2016

**866** Le crédit d'impôt est **exclusivement** ouvert aux **professionnels libéraux soumis à la déclaration contrôlée exerçant** :

- **individuellement** ;
- **en société**, sous réserve que la formation soit suivie par des associés gérants.

**IMPORTANT** Les professionnels peuvent bénéficier de cet avantage fiscal même s'ils sont exonérés totalement ou partiellement d'impôt sur les bénéfices au titre d'une implantation en ZFU-territoires entrepreneurs, en ZRR, en Corse ou dans les DOM ou bien s'ils ont la qualité de jeune cabinet innovant ou de partenaires d'un pôle de compétitivité.

### B. – DÉPENSES DE FORMATION ÉLIGIBLES

#### ■ Sources

BOI-BNC-RICI-10-50, § 20, 6 avr. 2016 ; CGI, ann. III, art. 49 septies ZD ; C. trav., art. L. 6313-1

**867** Ouvrent droit au crédit d'impôt, les dépenses de formation :

► entrant dans le champ d'application des dispositions relatives à la **formation professionnelle continue** définies à l'article L. 6313-1 du Code du travail, sous réserve que ces dépenses n'aient pas été prises en compte pour le dispositif d'abattement de l'impôt sur les bénéfices des professionnels installés dans les DOM (CGI, art. 44 quaterdecies) ;

Ainsi sont notamment visées les actions :

- de préformation et de préparation à la vie professionnelle ;
- d'adaptation et de développement des compétences ;
- de promotion professionnelle ;
- de prévention qui ont pour objet de réduire les risques d'inadaptation de qualification à l'évolution des techniques ;
- de conversion ;

- d'acquisition, d'entretien ou de perfectionnement des connaissances ;
  - de formation continue relative à la radioprotection des personnes ;
  - permettant la réalisation d'un bilan de compétences ;
  - en vue de la validation des acquis de l'expérience ;
  - d'accompagnement, d'information et de conseil dispensées aux créateurs ou repreneurs d'entreprise libérale ;
  - relatives à l'économie et à la gestion de l'entreprise ;
  - relatives à l'intéressement, à la participation et aux dispositifs d'épargne salariale et d'actionnariat salarié ;
  - de lutte contre l'illettrisme et l'apprentissage de la langue française.
- réalisées conformément à un **programme préétabli** qui, en fonction d'objectifs déterminés, précise les moyens pédagogiques, techniques et d'encadrement mis en œuvre ainsi que les moyens permettant de suivre son exécution et d'en apprécier les résultats ;
- admises en **déduction du bénéfice imposable**.

À cet égard, seules bénéficient du crédit d'impôt les dépenses engagées dans l'intérêt de l'entreprise. Selon nous, la dépense concernée doit donc être effectivement supportée par le professionnel. L'Administration a ainsi précisé, concernant les formations des sapeurs-pompiers volontaires, que le crédit d'impôt n'a pas vocation à s'appliquer aux formations qui sont délivrées à titre gratuit et a fortiori aux formations rémunérées (RES n° 2011/26 (FE), 6 sept. 2011). Ainsi, bien que l'Administration ne l'ait pas expressément précisé, les dépenses de formation remboursées par le fonds interprofessionnel de formation des professionnels libéraux (FIFPL) n'ouvrent pas droit non plus au crédit d'impôt. Toutefois, certains services des impôts semblent admettre le bénéfice du crédit d'impôt y compris lorsque la dépense n'est pas effectivement supportée par le professionnel au motif que l'instruction de l'Administration ne mentionne pas explicitement cette condition. Dès lors, les professionnels qui demanderaient le bénéfice du dispositif pour des dépenses de formation qu'ils n'ont pas effectivement supportées doivent selon nous le préciser dans une mention spéciale lors du dépôt de leur déclaration.

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, l'article L. 6131-1 du Code du travail définit les actions de formations comme étant les suivantes :

- les actions de formation ;
- les bilans de compétences ;
- les actions permettant de faire valider les acquis de l'expérience, dans les conditions prévues au livre IV du code du travail ;
- les actions de formation par apprentissage, au sens de l'article L. 6211-2 du Code du travail.

**IMPORTANT** Il est impératif que les conventions de formation et, en l'absence de conventions, les bons de commande ou factures, établis pour la réalisation de ces actions précisent :

- leur intitulé, leur nature, leur durée, leurs effectifs ;
- les modalités de leur déroulement et de sanction de la formation ;
- leur prix et contributions financières éventuelles de personnes publiques.

À défaut de production des justificatifs suffisants, le bénéfice du crédit d'impôt sera refusé (CAA Lyon, n° 11LY02369, 28 juin 2012).

## C. – MODALITÉS DE CALCUL

### 📄 Sources

BOI-BNC-RICI-10-50, § 30, 6 avr. 2016

**868** Le crédit d'impôt est égal au produit :

- du **nombre d'heures passées** en formation par le professionnel (ou un associé gérant en cas d'exercice en société), **plafonné à 40 heures par an et par entreprise**, y compris les sociétés de personnes ;
- par le **taux horaire du salaire minimum de croissance (SMIC)** en vigueur au 31 décembre de l'année au titre de laquelle est calculé le crédit d'impôt.

**IMPORTANT** Le crédit d'impôt maximum est donc, pour l'année 2018, égal à 40 h x 9,88 € = **395,20 €**.

Les dispositions relatives au **plafonnement s'appliquent au niveau de la société de personnes** (40 h par an et par société). Ainsi, si deux professionnels associés dirigeants éligibles effectuent 30 h chacun d'une formation éligible au cours de la même année, seules 40 h seront retenues pour le calcul du crédit d'impôt même si aucun d'eux n'a personnellement atteint le plafond des 40 h.

**Exemple** Un professionnel suit, en mars 2018, une formation de 7 jours (7 x 8 h), facturée 500 € / jour au titre de la formation professionnelle continue.

Suite à sa demande prise en charge, le FIFPL lui rembourse une partie des coûts de formation à hauteur de 500 €, soit une journée de formation (8 h).

Le crédit d'impôt est donc égal à 56 h - 8 h = 48 h, plafonné à 40 h x 9,88 € = 395,20 €.

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le professionnel **au titre de l'année au cours de laquelle les heures de formation ont été suivies**.

## D. – OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

### ■ Sources

CGI, ann. III, art. 49 septies ZC à ZH

**869 Professionnels exerçant individuellement** – Le professionnel, exerçant à titre individuel, doit porter le montant du crédit d'impôt auquel il peut prétendre sur la déclaration 2069-RCI-SD laquelle doit être jointe à la déclaration annuelle de résultat.

Pour déterminer le montant à porter sur cette déclaration, une **fiche de calcul n° 2079-FCE-SD** peut être utilisée mais ne doit pas faire l'objet d'un dépôt avec la déclaration de résultats. En revanche, il est, selon nous, impératif de conserver cette fiche afin de la fournir à l'Administration, le cas échéant, dans le cadre d'une demande de renseignement ou d'une vérification.

Le montant du crédit d'impôt calculé doit également être **reporté sur la déclaration de revenus n° 2042-C-PRO** dans la case prévue à cet effet.

**870 Professionnels exerçant en société** – La société doit annexer à la déclaration n° 2035, la **déclaration spéciale n° 2069-RCI-SD**. Cette déclaration spéciale doit comporter la quote-part du crédit d'impôt revenant à chacun des associés en fonction du pourcentage de droits sociaux que chacun détient.

Si le professionnel bénéficie d'autres crédits d'impôt apprentissage (au titre d'apprentis engagés directement par lui ou de sa quote-part d'autres sociétés de personnes dans lesquelles il est associé), ceux-ci doivent être cumulés sur le formulaire n° 2069-RCI-SD qu'il dépose lui-même, en son nom.

Chaque professionnel associé doit reporter ce montant sur sa déclaration n° 2042 C PRO dans la case prévue à cet effet.

Pour un exemple de calcul de crédit d'impôt en cas d'exercice dans le cadre d'une société (V. **936**).

## V. Crédit d'impôt famille

### ■ Sources

CGI, art. 199 ter E ; CGI, art. 244 quater F ; CGI, ann. III, art. 49 septies Y à 49 septies YC ; BOI-BIC-RICI-10-130-10, § 1 et s., 1<sup>er</sup> mars 2017

**871** Les professionnels peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt dit « famille », **plafonné à 500 000 € par an**, lorsqu'ils réalisent certaines dépenses permettant à leurs salariés ayant des enfants à charge de mieux concilier leur vie professionnelle et leur vie familiale.

### A. – PROFESSIONNELS CONCERNÉS

#### ■ Sources

BOI-BIC-RICI-10-130-10, § 1 à 60, 1<sup>er</sup> mars 2017

**872** Il s'agit des professionnels relevant du régime de la **déclaration contrôlée** exerçant individuellement ou dans le cadre d'une société de personnes.

**IMPORTANT** Les professionnels peuvent bénéficier de cet avantage fiscal même s'ils sont exonérés totalement ou partiellement d'impôt sur les bénéfices au titre d'une implantation en ZFU-Territoires entrepreneurs, en ZRR, en Corse ou dans les DOM ou bien s'ils ont la qualité de jeune cabinet innovant ou de partenaires d'un pôle de compétitivité (V. **1132** et s.).

**873** Pour les professionnels qui exercent dans le cadre d'une société de personnes, le crédit d'impôt est calculé par la société puis transféré aux associés (V. **936**).

**874** Les professionnels qui exercent leur activité pour partie en individuel et pour partie dans le cadre d'une société de personnes peuvent cumuler leur crédit d'impôt propre et la quote-part de crédit d'impôt à laquelle leur participation dans la société leur donne droit.

### B. – DÉPENSES OUVRANT DROIT AU CRÉDIT D'IMPÔT

#### ■ Sources

BOI-BIC-RICI-10-130-10, § 70 à 600, 1<sup>er</sup> mars 2017

**875** Le montant des dépenses à retenir varie selon leur affectation par le professionnel.

Dans tous les cas, les subventions publiques reçues par le professionnel pour financer une partie de ses dépenses doivent être déduites du montant à retenir pour le calcul de ce crédit d'impôt.

**IMPORTANT** Les dépenses à caractère social supportées dans l'intérêt du personnel constituent également des charges déductibles du résultat fiscal des professionnels. Le crédit d'impôt famille dont ils peuvent bénéficier se cumule donc avec cette déduction fiscale.

## 1° Financement de services d'aides à la personne

**876** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006, le montant des aides financières versées par le professionnel à ses salariés ou à lui-même, directement ou dans le cadre du préfinancement du CESU, peut être retenu pour le calcul du crédit d'impôt dès lors que ces aides sont affectées :

- à des activités entrant dans le champ des services à la personne, y compris lorsque ces services sont rendus par des services de conciergerie ;
- à des activités de services assurées par des établissements d'accueil d'enfants de moins de 6 ans ;
- ou par des assistants maternels agréés.

Le professionnel doit établir chaque année :

- un état récapitulatif individuel des aides versées aux salariés et à lui-même ;
- communiquer à ses salariés avant le 1<sup>er</sup> février de l'année une attestation mentionnant le montant total de l'aide et son caractère non imposable.

**877** Le montant de cette aide ne peut excéder 1 830 € par bénéficiaire et par an.

L'aide financière versée n'a pas le caractère d'une rémunération (C. trav., art. L. 7233-4). Elle est donc exonérée de cotisations de sécurité sociale, de la CSG et de la CRDS.

**IMPORTANT** Le montant de ces aides peut être retenu lorsqu'il sert à régler des frais de garde d'enfant de moins de 3 ans dans des crèches, des haltes-garderies ou par un assistant maternel mais également au règlement de toutes prestations de services visées dans le cadre des services d'aides à la personne.

## 2° Dépenses de financement de crèches ou de haltes-garderies

**878** Le professionnel peut retenir dans le cadre de ce crédit d'impôt les versements effectués au profit de ses salariés et destinés :

- à financer la création et/ou le fonctionnement d'une crèche ou d'une halte-garderie interne à l'entreprise ou interentreprises ;
- à réserver des « berceaux » dans des crèches ou des haltes-garderies (publiques ou privées).

Lorsque la dépense engagée par le professionnel est grevée de TVA, seul le montant hors taxes de la dépense est compris dans la base de calcul du crédit d'impôt.

**IMPORTANT** Ainsi, ne sont pas éligibles au crédit d'impôt les dépenses engagées par un professionnel n'ayant aucun personnel salarié (au sens du droit du travail) ou dont seul le personnel non salarié a recours au service de crèche ou de halte-garderie. À cet égard, si le professionnel crée une structure qui accueille à la fois les enfants de ses salariés et des enfants de personnes non salariées par ses soins, les dépenses de création et de fonctionnement de cette structure n'entreront dans l'assiette du crédit d'impôt qu'au prorata du nombre d'enfants de moins de trois ans de ses salariés par rapport au nombre total d'enfants accueillis.

Les frais d'inscriptions en crèche, toutes conditions étant par ailleurs remplies, sont par nature éligibles. Pour les dépenses de halte-garderie, seules sont à retenir dans l'assiette du crédit d'impôt les dépenses d'accueil des enfants de ses salariés qui, au 31 décembre de l'année, ont moins de quatre ans.

Ainsi, un enfant né le 5 septembre 2015 n'aura pas encore quatre ans le 31 décembre 2018. Ses demi-journées de présence dans la halte-garderie pourront donc être comptabilisées pour le calcul du crédit d'impôt famille de l'année 2018, mais pas pour celui de l'année 2019.

Ainsi, si l'entreprise finance (création ou fonctionnement) une structure qui accueille à la fois des enfants de moins de quatre ans au 31 décembre et des enfants plus âgés, ces dépenses n'entreront dans l'assiette du crédit d'impôt qu'au prorata du nombre de ces enfants par rapport au nombre total d'enfants accueillis.

**879** Sont exclues en toute hypothèse, les dépenses engagées pour le professionnel pour les propres enfants du professionnel ou ceux de ses proches, non salariés.

## C. – MODALITÉS DE CALCUL

### 📖 Sources

BOI-BIC-RICI-10-130-20, § 1 à 380, 12 sept. 2012

**880** Le taux du crédit d'impôt applicable est variable en fonction de la nature des dépenses supportées par le professionnel :

- 50 % pour les dépenses de financement de crèches ou de haltes-garderies ;

– 25 % pour les dépenses de financement de services d'aides à la personne.

Si le professionnel perçoit des subventions pour ces financements, elles doivent être déduites de la base du crédit d'impôt afférent à l'année au titre de laquelle elles ont été versées, quel que soit le régime fiscal qui leur est applicable.

Le montant total des dépenses est à prendre en compte (déduction faite des éventuelles subventions reçues le cas échéant), mais le montant du crédit d'impôt est plafonné à **500 000 € par an**.

**881** Le crédit d'impôt calculé par une société de personnes est soumis à un double plafond :

- au niveau de la société elle-même dans les conditions de droit commun ;
- au niveau de chaque associé pour lequel ce plafond s'applique au montant cumulé des crédits d'impôts obtenus, c'est-à-dire que le crédit d'impôt propre à chaque associé et la somme des crédits d'impôt correspondant à ses participations dans des sociétés de personnes ou groupement assimilés sont plafonnés à 500 000 €.

Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu dû par le professionnel au titre de l'année au cours de laquelle il a payé les dépenses.

## D. – OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

### 📖 Sources

CGI, ann. III, art. 49 septies YC ; BOI-BIC-RICI-10-130-20, § 390 à 430, 12 sept. 2012

**882 Professionnels exerçant individuellement** – Les professionnels concernés doivent annexer une **déclaration spéciale n° 2069-FA-SD** à la déclaration annuelle de résultat n° 2035 y compris lorsqu'ils souscrivent par ailleurs l'imprimé n° 2069-RICI (V. **834**).

Cette déclaration leur permet notamment de mentionner, pour les dépenses payées en 2018 :

- le montant des dépenses engagées par le professionnel en fonction de leur nature ;
- de déduire le montant des subventions éventuellement perçues ;
- de calculer le montant du crédit d'impôt.

**883** Les professionnels doivent reporter le montant du crédit d'impôt uniquement sur la déclaration n° 2042 C PRO à la ligne UZ du dernier cadre (sauf changement sur l'imprimé 2019 non encore publié) et sur l'imprimé 2069-RICI, si le professionnel souscrit ce dernier (V. **834**).

**884 Professionnels exerçant en société** – La société doit annexer à la déclaration n° 2035 la **déclaration spéciale n° 2069-FA-SD** en précisant sur cette dernière la quote-part du crédit d'impôt attribué à chacun des associés en fonction du pourcentage de droits sociaux qu'il détient. Chaque professionnel associé doit reporter ce montant sur sa déclaration n° 2042 C PRO à la ligne UZ (sauf changement sur l'imprimé 2019 non encore publié).

Dans l'hypothèse rare où un professionnel exercerait dans plusieurs sociétés de personnes dont plusieurs bénéficient du crédit d'impôt, il devra porter, sur une ligne de la déclaration de crédit d'impôt famille prévue à cet effet sa quote-part de crédit d'impôt famille dérogé au titre de chacune de ses participations dans ces sociétés de personnes (V. **14**).

**IMPORTANT** Un exemplaire de cette déclaration doit être transmis dans le même délai à la Direction générale de la cohésion sociale, à l'adresse postale suivante : 14, avenue Duquesne 75350 Paris 07 SP.

## VI. Crédit d'impôt apprentissage

### 📖 Sources

CGI, art. 199 ter F et 244 quater G ; CGI, ann. III, art. 49 septies YJ à 49 septies YO ; BOI-BIC-RICI-10-40, § 1 et s., 6 avr. 2016 ; L. n° 2013-595, 8 juill. 2013, art. 56 ; L. fin. n° 2013-1278, 29 déc. 2013, art. 24

**885** Les professionnels qui emploient un ou plusieurs apprentis peuvent bénéficier, sous certaines conditions, d'un crédit d'impôt égal au produit de 1 600 € par le nombre moyen annuel d'apprentis en première année de formation qu'ils emploient.

Le montant de 1 600 € est toutefois porté à 2 200 € dans certaines situations (apprentis, handicapés, ou bénéficiant d'un accompagnement personnalisé).

Ce dispositif est très favorable aux professionnels libéraux dès lors qu'ils peuvent également bénéficier de tous les avantages liés à l'embauche d'un apprenti (rémunération calculée en pourcentage du SMIC, exonération de cotisations sociales) sans être redevables ni de la taxe d'apprentissage ni de la contribution additionnelle à cette taxe.



## A. – PROFESSIONNELS CONCERNÉS

### 📖 Sources

BOI-BIC-RICI-10-40, § 1 à 20, 6 avr. 2016

**886** Il s'agit des professionnels relevant du régime de la déclaration contrôlée exerçant individuellement ou dans le cadre d'une société de personnes.

**IMPORTANT** Les professionnels peuvent bénéficier de cet avantage fiscal même s'ils sont exonérés totalement ou partiellement d'impôt sur les bénéfices au titre d'une implantation en ZFU-territoires entrepreneurs, en ZRR, en Corse ou dans les DOM ou bien ont la qualité de jeune cabinet innovant ou de partenaires d'un pôle de compétitivité (V.1132 et s.).

Pour les professionnels qui exercent dans le cadre d'une société de personnes, le crédit d'impôt est calculé par la société puis transféré aux associés (V. 936).

Les professionnels qui exercent leur activité pour partie en individuel et pour partie dans le cadre d'une société de personnes peuvent cumuler leur crédit d'impôt propre et la quote-part de crédit d'impôt à laquelle leur participation dans la société leur donne droit.

## B. – APPRENTIS ÉLIGIBLES

### 1° Apprentis ouvrant droit au crédit d'impôt de 1 600 €

#### 📖 Sources

C. trav., art. L. 6221-1

**887** Il s'agit des jeunes de 15 à 30 ans (sans limite d'âge sous certaines conditions pour les travailleurs handicapés) payant signé un contrat d'apprentissage écrit par lequel :

- le professionnel employeur s'engage au versement d'un salaire et à assurer au jeune une formation professionnelle complète, dispensée pour partie au sein du cabinet et pour partie en centre de formation d'apprentis ;
- l'apprenti s'engage, en vue de sa formation, à travailler pour cet employeur pendant la durée du contrat et à suivre la formation dispensée en centre de formation d'apprentis et au sein du cabinet.

La loi dite « Loi Travail » (L. n° 2016-1088, 8 août 2016, art. 46) avait lancé une expérimentation (D. n° 2016-1998, 30 déc. 2016 ; D. n° 2017-355, 20 mars 2017 ; A. 17 janv. 2017) permettant l'accès à l'apprentissage jusqu'à l'âge de 30 ans au lieu des 25 ans prévus auparavant. Cette expérimentation a été pérennisée par la loi récente « pour la liberté de choisir son avenir professionnel » promulguée le 6 septembre 2018 (L. n° 2018-771, 5 sept. 2018).

**888** En outre, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014, ce crédit d'impôt est accordé exclusivement aux professionnels qui emploient des apprentis en première année de formation et préparant un diplôme ou un mieux équivalent à un IUT ou un BTS. Les autres apprentis n'ouvrent plus droit à aucun avantage fiscal.

La condition relative au diplôme ne s'applique toutefois pas aux apprentis visés au n° 889.

### 2° Apprentis ouvrant droit au crédit d'impôt de 2 200 €

**889** Les apprentis qui ouvrent droit au crédit d'impôt de 2 200 € sont les apprentis qui :

- ont la qualité de travailleur handicapé (dont le handicap a été reconnu par la Commission des droits et de l'autonomie des personnes handicapées) (C. trav., art. L. 5213-1 et L. 5213-2) ;
- ou bénéficient d'un accompagnement personnalisé (personnes sans qualification, et confrontées à un risque d'exclusion professionnelle) remplacé à compter de 2017 par le parcours contractualisé d'accompagnement (C. trav., art. D. 5131-13 ; C. trav., art. L. 5131-7 ; L. n° 2016-1088, 8 août 2016, art. 46) ;
- ou sont titulaires d'un contrat de volontariat pour l'insertion (jeunes de 18 à 25 ans et qui n'ont ni diplôme, ni qualification) (Ord. n° 2005-883, 2 août 2005) ;
- ou sont employés par des professionnels labellisés « entreprise du patrimoine vivant » (L. n° 2005-882, 2 août 2005, art. 23).

En revanche, l'Administration a précisé que les entreprises disposant du label « Pro France » ne peuvent pas en bénéficier (Rép. min. M. Jégo n° 95291, 25 oct. 2016).

## C. – MODALITÉS DE CALCUL

### 📖 Sources

BOI-BIC-RICI-10-40, § 120 à 140, 6 avr. 2016 ; L. fin. n° 2013-1278, 29 déc. 2013, art. 24

**890** Le montant du crédit d'impôt apprentissage auquel les professionnels peuvent avoir droit se calcule en plusieurs étapes :

- détermination pour chaque catégorie d'apprentis du nombre moyen annuel d'apprentis ;

- application au nombre annuel moyen d'apprentis de chaque catégorie du montant de 1 600 € ou de 2 200 € ;
- application éventuelle du plafonnement.

## 1° Détermination du nombre moyen d'apprentis employés

**891** Le nombre moyen annuel d'apprentis correspond en pratique au **temps de présence cumulé des apprentis employés au cours de la même année civile chez un même professionnel divisé par douze**. Le temps de présence cumulé de chacun des apprentis est calculé en mois, **tout mois commencé étant comptabilisé comme un mois entier**.

Lorsque le professionnel a embauché des apprentis qui ne relèvent pas de la même catégorie (V. **887**), le nombre moyen annuel d'apprentis doit être calculé séparément pour les apprentis qui ouvrent droit au crédit d'impôt de 1 600 € et pour ceux relevant du montant de 2 200 €.

## 2° Détermination du montant du crédit d'impôt

**892** Le professionnel, lorsqu'il a déterminé son nombre moyen annuel d'apprentis par catégorie au titre de l'année, multiplie ce dernier par le montant de crédit d'impôt auquel son ou ses apprentis ouvrent droit.

**Exemple** Un professionnel embauche un apprenti ouvrant droit au calcul du crédit d'impôt avec le montant de 1 600 € le 13 avril de l'année N :

- temps de présence cumulé : 9 mois (le mois d'avril comptant pour un mois entier) ;
- nombre moyen annuel d'apprentis :  $9 / 12 = 0,75$ .

Montant du crédit d'impôt :  $1\ 600\ € \times 0,75 = 1\ 200\ €$ .

Si ce professionnel embauche au cours de la même année un deuxième apprenti de la même catégorie le 7 juillet N :

- temps de présence cumulé : 9 mois (1<sup>er</sup> apprenti) + 6 mois (2<sup>nd</sup> apprenti) = 15 ;
- nombre moyen annuel d'apprenti :  $15 / 12 = 1,25$ .

Montant total du crédit d'impôt :  $1\ 600\ € \times 1,25 = 2\ 000\ €$ .

## D. – PLAFONNEMENT

**893** Le montant total du crédit d'impôt est **plafonné au montant des dépenses de personnel payées par le professionnel pour l'emploi de ses apprentis, minoré des aides publiques** qu'il a pu recevoir pour leur accueil.

### 1° Dépenses de personnel à retenir

**894** Les dépenses de personnel à retenir comprennent les **rémunérations et leurs accessoires ainsi que les charges sociales dès lors qu'elles correspondent à des cotisations obligatoires effectivement prises en charge** par le professionnel.

Sont donc pris en compte les **salaires** proprement dits, les **avantages en nature**, les **primes** et les **cotisations sociales obligatoires** (sécurité sociale, assurance chômage, caisses de retraite complémentaire).

**IMPORTANT** Sont exclues :

- les dépenses de personnel du professionnel qui correspondent à ses fonctions de maître d'apprentissage ;
- les cotisations sociales dont le professionnel est exonéré au regard des règles sociales applicables aux apprentis.

### 2° Aides à déduire

**895** Le montant des dépenses de personnel prises en compte pour la détermination du plafond du crédit d'impôt apprentissage est **minoré des aides publiques reçues par le professionnel en contrepartie de l'accueil d'apprentis**. Sont notamment visées les indemnités compensatrices forfaitaires qui peuvent être versées au professionnel et les aides spécifiques prévues en faveur des professionnels qui emploient des apprentis reconnus comme travailleurs handicapés par l'AGEFIPH ou par les collectivités territoriales.

## E. – EXEMPLE RÉCAPITULATIF

**896 Hypothèse** - Un expert-comptable embauche 4 apprentis au cours de la même année. Ces apprentis préparent tous un BTS :

- Gérard M., en première année de formation à partir du 1<sup>er</sup> avril ;
- Henri V., en seconde année de formation, à partir également du 1<sup>er</sup> avril ;
- Hervé D., qui a la qualité de travailleur handicapé, à partir du 1<sup>er</sup> juillet ;
- Franck J., apprenti titulaire d'un contrat de volontariat pour l'insertion, à partir du 1<sup>er</sup> octobre.

**897 Détermination du nombre moyen annuel pour chaque catégorie d'apprentis** – Ces apprentis relevant d'une catégorie différente, le nombre moyen d'apprentis doit être calculé séparément pour chacune de ces catégories :

- pour Gérard qui relève de la catégorie de droit commun :  $9/12 = 0,75$  ;
- pour Henri qui relève de la même catégorie mais qui est en seconde année de formation, ce contrat ne doit pas être retenu ;
- pour Hervé et Franck qui relèvent de la catégorie ouvrant droit au montant majoré :  $6/12 + 3/12 = 0,75$ .

**898 Détermination du montant du crédit d'impôt** – Il convient ensuite de multiplier chacun de ces nombres par le montant du crédit d'impôt auquel ils ouvrent droit et d'en faire la somme pour obtenir le montant total du crédit d'impôt dont pourra bénéficier le professionnel :

- pour Gérard :  $1\ 600 \times 0,75 = 1\ 200$  € ;
- pour Hervé et Franck :  $2\ 200 \times 0,75 = 1\ 650$  €.

**Montant total du crédit d'impôt dont peut bénéficier le professionnel** :  $1\ 200 + 1\ 650 = 2\ 850$  €.

**899 Plafonnement** – Les dépenses de personnel ont été pour ces trois apprentis d'un montant de 15 000 €. Toutefois le professionnel a perçu au cours de la même année :

- une aide de l'AGEFIPH pour l'emploi de l'apprenti handicapé d'un montant de 3 200 € ;
- une subvention régionale de 2 600 €.

Le crédit d'impôt auquel le professionnel a droit est donc plafonné à :  $15\ 000 - (3\ 200 + 2\ 600) = 9\ 200$  €.

Ce plafond étant supérieur au montant total de son crédit d'impôt (2 850 €), ce dernier peut être intégralement imputé sur l'impôt sur le revenu du professionnel. Dans le cas inverse, le professionnel n'aurait pu imputer au maximum que 9 200 €.

## F. – OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

### 📄 Sources

CGI, ann. III, art. 49 septies YJ à 49 septies YO ; BOI-BNC-RICI-10-40, § 330 à 350, 6 avr. 2016

**900 Professionnels exerçant individuellement** – Les professionnels doivent déclarer le montant de leur crédit d'impôt apprentissage sur la déclaration n° 2069-RCI-SD dans les mêmes délais que la déclaration de résultat.

Le montant à porter sur la déclaration n° 2069-RCI-SD peut être déterminé à l'aide de la fiche de calcul n° 2079-A-SD. Cette dernière permet de calculer :

- le nombre moyen annuel d'apprentis employés au titre de l'année par le professionnel ;
- le montant total du crédit d'impôt auquel le professionnel a droit ;
- le plafond auquel est soumis le crédit d'impôt en fonction des dépenses de personnel payées dans l'année.

Elle ne doit pas faire l'objet d'un dépôt avec la déclaration de résultats mais être conservée en cas de besoin, notamment dans le cadre d'une demande de renseignement de l'Administration ou d'une vérification.

Ils doivent ensuite reporter le montant du crédit d'impôt calculé sur leur déclaration de revenus n° 2042-C-PRO dans la case prévue à cet effet.

**901 Professionnels exerçant en société** – La société doit annexer à la déclaration n° 2035, la déclaration spéciale n° 2069-RCI-SD. Cette déclaration doit comporter la quote-part du crédit d'impôt revenant à chacun des associés en fonction du pourcentage de droits sociaux que chacun détient.

Si le professionnel bénéficie d'autres crédits d'impôt apprentissage (au titre d'apprentis engagés directement par lui ou de sa quote-part d'autres sociétés de personnes dans lesquelles il est associé), ceux-ci doivent être cumulés sur un formulaire n° 2069-RCI-SD qu'il dépose lui-même, en son nom.

Chaque professionnel associé doit reporter ce montant sur sa déclaration n° 2042 C-PRO dans la case prévue à cet effet.

Pour un exemple de calcul de crédit d'impôt en cas d'exercice dans le cadre d'une société (V.936).

## VII. Réduction d'impôt mécénat

### 📄 Sources

L. fin. 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 149 ; CGI, art. 238 bis et 238 bis AB ; BOI-BIC-RICI-20-30, § 1 et s., 5 août 2015

**902** Les dons effectués par les professionnels au profit des œuvres et organismes d'intérêt général ouvrent droit à une réduction d'impôt égale à 60 % des versements pris dans la limite unique de 5 pour mille des recettes HT des professionnels donateurs.

Les dons ne peuvent donc pas être portés en déduction des revenus professionnels.

À compter de 2019 et afin de favoriser le développement du mécénat des plus petites entreprises, pour lesquelles le plafond de 5 pour mille est – mécaniquement – plus rapidement atteint que pour les moyennes et grandes entreprises, **une nouvelle limite de versements éligibles est fixée à 10 000 €**. Toutefois, cette nouvelle limite s'applique de façon alternative à la limite existante de 5 pour mille, laquelle continuera à s'appliquer lorsqu'elle permet au professionnel de bénéficier d'une limite plus élevée (à savoir les professionnels réalisant plus de 2 millions HT de recettes annuelles) (L. fin. 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 149).

**IMPORTANT** Les dons effectués à titre privé peuvent bénéficier du dispositif de réduction d'impôt spécifique aux particuliers qui consiste également en une réduction d'impôt égale à 66 % des dons retenus dans la limite de 20 % du revenu imposable. La nature des dons éligibles à l'avantage fiscal est plus large que celle concernant la réduction d'impôt accordée à titre professionnel. Les dons aux organismes d'aide aux personnes en difficulté qui procèdent à la fourniture gratuite de repas à des personnes en difficulté (exemple : Restaurants du coeur), qui contribuent à favoriser leur logement ou qui procèdent, à titre principal, à la fourniture gratuite de soins à ces personnes (soins médicaux, paramédicaux ou dentaires) ne sont pas pris en compte pour l'appréciation de la limite de 20 % et bénéficient d'un taux majoré de réduction d'impôt de 75 %.

## A. – PROFESSIONNELS CONCERNÉS

### ■ Sources

BOI-BIC-RICI-20-30-10-10, 10 mai 2017

**903** Il s'agit des professionnels relevant du régime de la **déclaration contrôlée** exerçant individuellement ou dans le cadre d'une société de personnes.

**IMPORTANT** Les professionnels peuvent bénéficier de cet avantage fiscal même s'ils sont exonérés totalement ou partiellement d'impôt sur les bénéfices au titre d'une implantation en ZFU-territoires entrepreneurs, en ZRR ou en Corse ou bien s'ils ont la qualité de jeune cabinet innovant ou de partenaires d'un pôle de compétitivité (V.1132) :  
 – soit au cours d'un exercice « exonéré » lorsqu'elles sont redevables de l'impôt en raison du dépassement des limites d'exonération,  
 – soit lorsqu'elles imputent la réduction d'impôt calculée au titre d'un exercice « exonéré » sur l'impôt dû au titre d'un exercice postérieur qui ne bénéficierait pas de l'exonération.

**904** Pour les professionnels qui exercent dans le cadre d'une société de personnes, la société ne peut bénéficier elle-même de la réduction d'impôt. En revanche, chaque associé bénéficie d'une quote-part du montant de la réduction d'impôt en fonction de son pourcentage de détention de droits sociaux dans cette société.

## B. – DÉPENSES CONCERNÉES

### ■ Sources

BOI-BIC-RICI-20-30-10-20, 3 janv. 2018

**905** Les dépenses susceptibles d'ouvrir droit au dispositif sont celles qui présentent le caractère d'un don véritable versé, en nature ou en numéraire, auprès de certains organismes considérés d'intérêt général.

Sur la déduction spéciale en cas d'acquisition de certaines œuvres d'art ou d'instruments de musique (V.911).

### 1° Notion de don véritable

#### ■ Sources

BOI-BIC-RICI-20-30-10-20, 3 janv. 2018, § 120 et s.

**906** Seuls sont déductibles les dons véritables, en numéraire ou en nature, c'est-à-dire les dons qui n'entraînent pas pour le professionnel de contrepartie réelle.

Les associations d'élèves ou d'anciens élèves font fréquemment bénéficier leurs membres de services ou d'avantages comme par exemple l'édition d'annuaires et de revues, la mise à disposition de laboratoires de langue ou d'un service de placement des élèves ou encore l'organisation à prix préférentiels de voyages, spectacles ou loisirs. Ces avantages constituent des contreparties ne permettant pas de considérer comme désintéressés les versements réalisés en leur faveur.

**IMPORTANT** L'Administration ne remettra toutefois pas en cause la réduction d'impôt s'il existe une disproportion marquée entre les sommes données par le professionnel et la valorisation de la « prestation » rendue par l'organisme bénéficiaire des dons.

**907** En pratique, l'Administration considère notamment que relèvent du mécénat :

– l'association du nom de l'entreprise versante aux opérations réalisées par l'organisme sous réserve qu'elle se limite à la mention du nom du donateur (quels que soient le support de la mention et la forme du nom), à l'exception de tout message publicitaire ;

– le versement de sommes à des associations sportives ou culturelles d'intérêt général dans le cadre d'activités se limitant à une pratique en amateur.

À contrario, si cette pratique conduit même exceptionnellement à la **participation à des manifestations qui par leur importance** (épreuves sportives de nature professionnelle ou spectacles professionnels, par exemple) **en font des supports publicitaires**, les recettes perçues à cette occasion constituent des revenus d'une activité publicitaire lucrative.

Dans des commentaires récents, l'Administration a donné les exemples suivants (exemples adaptés par nos soins aux professionnels libéraux) :

- une association sportive locale dont le caractère non lucratif n'est pas remis en cause perçoit 100 000 € par an d'un professionnel local et le nom de ce dernier est inscrit sur un des panneaux du stade : la contrepartie offerte par l'association ne peut pas être assimilée à une simple prestation publicitaire. Dans ce cas, le don n'est que signé par le professionnel et le dispositif du mécénat est applicable ;
- une association sportive amateur est qualifiée pour jouer un tour de coupe de France contre un club professionnel. La rencontre devient de ce fait un événement médiatique. Pour profiter de l'événement, un professionnel de la région verse une somme de 250 000 €. En contrepartie, des panneaux publicitaires à son nom sont installés dans l'axe des caméras de télévision. La contrepartie offerte ne peut être assimilée à un don « signé » par le professionnel. Il s'agit d'une opération publicitaire ;
- une association de lutte contre une maladie rare édite dans sa revue interne la synthèse des travaux de recherche sur le sujet. La revue est financée par des sommes reçues de particuliers ou d'entreprises. En contrepartie, le nom des professionnels versants est mentionné au dos de la revue. Les circonstances de la mention du nom d'un professionnel ne permettent pas de qualifier l'opération d'opération publicitaire. Les sommes reçues peuvent bénéficier du dispositif en faveur de mécénat ;
- une association de lutte contre une maladie rare édite dans sa revue interne la synthèse des travaux de recherche sur le sujet. La revue est financée par des sommes reçues de particuliers, d'entreprises ou de professionnels. En contrepartie, la revue comprend des pages entières de publicité en faveur des professionnels donateurs appelant à faire appel à leurs services. Il ne s'agit pas d'une simple signature mais d'une réelle prestation publicitaire. Le régime en faveur du mécénat n'est pas applicable ;
- un professionnel transmet sa collection d'art contemporain à un grand musée de province. Le nom du professionnel est inscrit sur l'ensemble des supports de communication du musée et largement médiatisé par la presse locale et nationale. Le professionnel dispose de 200 invitations gratuites pour son personnel, de quatre soirées réservées à des fins de relations publiques (il assure le paiement de la totalité des frais supplémentaires induits pour le musée) et crée, sur son site Internet, une vitrine valorisant son acte de mécénat et proposant une visite virtuelle de l'exposition. Le nom du mécène est associé aux opérations menées par l'organisme bénéficiaire. Il existe une disproportion marquée entre les contreparties offertes (publicité et « prestations ») et le montant du don. Il s'agit de mécénat ;
- un prestataire informatique offre gratuitement à un important musée la création d'une base de données informatique de ses collections de dessins. Le professionnel apporte des heures d'ingénieurs. Son apport en nature est valorisé à 80 000 € par an, pendant 2 ans. En contrepartie, le musée installe un cartel indiquant le nom du professionnel dans les salles consacrées aux dessins et sur l'ensemble des supports de communication. Le professionnel dispose, par an, de quatre soirées réservées pour une cinquantaine de clients et de 100 invitations gratuites pour son personnel. Il s'agit d'une opération de mécénat en raison de la disproportion marquée entre le don et les contreparties reçues. Si le professionnel exigeait, en contrepartie du mécénat « technologique », que le musée utilise ses services pour tous ses besoins informatiques, alors la contrepartie serait une prestation directe de services et placerait l'opération sous le régime du parrainage.

## 2° Organismes concernés

### ■ Sources

L. fin. 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018 ; BOI-BIC-RICI-20-30-10-10, 10 mai 2017 ; BOI-BIC-RICI-20-30-10-15, 10 mai 2017

**908** Ouvrent droit à la réduction d'impôt, les dons effectués au profit :

- **des œuvres et organismes d'intérêt général** à caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement naturel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises ;  
Les dons versés à une association gérant une école, un collège ou un lycée qui n'est pas sous contrat simple ou d'association avec l'État est éligible au dispositif si l'établissement est régulièrement déclaré, si son activité est d'intérêt général et présente un caractère éducatif et que les conditions d'accueil des élèves respectent les prescriptions du Code de l'éducation (RES n° 2011/34FP, 6 déc. 2011 ; BOI-IR-RICI-250-10-20-10, § 20, 10 mai 2017).
- **des sociétés ou organismes publics ou privés de recherche scientifique et technique ;**
- **des associations culturelles ou de bienfaisance autorisées** à recevoir des dons et legs ;

- des établissements publics des cultes reconnus d'Alsace-Moselle et aux associations régies par la loi locale lorsque leur mission est d'utilité publique ;
- des fondations et associations reconnues d'utilité publique (et assimilées) ou des établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique, publics ou privés à but non lucratif ;
- de certains organismes de financement en investissement et d'accompagnement des entreprises (CGI, art. 238 bis, 4, al. ; L. fin. rect. 2012, n° 2012-354, 14 mars 2012, art. 3).

Les conditions que doivent respecter ces organismes ont fait l'objet de précisions administratives récentes dans le cadre de la publication des nouveaux commentaires portant sur le dispositif « mécénat » sous la référence BOI-BIC-RICI-20-30-10-15, 10 mai 2017, § 260 et suivants. Il conviendra donc de s'y reporter en tant que de besoin.

- des musées de France ;
- de la Fondation du patrimoine (ou une association abritée par cette fondation ou reconnue d'utilité publique) pour la restauration d'immeubles appartenant à des personnes privées et présentant un caractère patrimonial certain ;
- d'organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée et ayant pour activité principale la présentation au public d'œuvres dramatiques, lyriques, musicales, chorégraphiques et de cirque ou l'organisation d'expositions d'art contemporain ;

Sont également visés depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008, les dons aux sociétés de capitaux présentant les mêmes caractéristiques et la même activité lorsqu'elles sont détenues par l'État ou un ou plusieurs établissements publics nationaux, seuls ou conjointement avec une ou plusieurs collectivités locales (L. fin. rect. 2007, n° 2007-1824, 25 déc. 2007, art. 23, III et IV).

- des fondations universitaires ou partenariales désormais susceptibles d'être créées par des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel ;
- de projets de thèse proposés au mécénat de doctorat par les écoles doctorales ;
- de sociétés, dont l'État est l'actionnaire unique, qui ont pour activité la représentation de la France aux expositions universelles ;
- des sociétés nationales de programme mentionnées à l'article 44 de la loi n° 86-1067 du 30 septembre 1986 relative à la liberté de communication et affectées au financement de programmes audiovisuels culturels ;
- des fonds de dotation créés par des organismes d'intérêt général (musées, hôpitaux, etc.) qui capitalisent les dons reçus et financent des activités d'intérêt général avec les produits des capitaux placés (L. n° 2008-776, 4 août 2008, art. 140, X, 5°) ;
- des organismes agréés dont le siège est situé dans un État membre de l'UE ainsi qu'en Islande, en Norvège ou au Lichtenstein et qui poursuivent des objectifs et présentent des caractéristiques similaires aux organismes français (L. fin. rect. 2009, n° 2009-1674, 30 déc. 2009, art. 35).

Les modalités d'agrément de ces organismes européens ont été publiées dans le décret n° 2011-225 du 28 février 2011 et un arrêté du même jour lesquels sont entrés en vigueur le 3 mars 2011. Il y est notamment précisé que :

- les dons faits au profit des organismes établis en Nouvelle-Calédonie, Polynésie française, à Mayotte, Saint-Pierre et Miquelon, aux îles Wallis et Futuna et dans les terres australes et antarctiques françaises n'ouvrent pas droit au dispositif : toutefois dans sa doctrine récemment publiée l'Administration dit admettre que les organismes sis sur ces territoires, toutes conditions étant par ailleurs remplies, soient assimilés à des organismes français au regard du dispositif pour les dons effectués par les contribuables domiciliés fiscalement en France. Par ailleurs, si, en principe, l'activité éligible doit en être exercée dans l'espace défini ci-avant, de nombreuses exceptions sont prévues (actions humanitaires, actions de mise en valeur du patrimoine artistique, de diffusion de la culture, etc... ; BOI-BIC-RICI-20-30-10-10, § 230 et s., 10 mai 2017) ;
  - lorsque le donateur a réalisé un don à un organisme non encore agréé, la réduction n'est pas remise en cause lorsque les contribuables produisent dans le délai de dépôt de déclaration les pièces qui sont identiques à celles que les organismes doivent présenter dans le cadre de la procédure d'agrément.
- depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, des organismes qui ont pour objet la sauvegarde, contre les effets d'un conflit armé, des biens culturels mentionnés à l'article 1<sup>er</sup> de la Convention du 14 mai 1954, sous réserve que l'État français soit représenté au sein des instances dirigeantes avec voix délibérative (L. fin. rect. pour n° 2016-1918, 29 déc. 2016, art. 42).

L'article 61 de la loi de finances pour 2019 étend le champ d'application de la réduction d'impôt aux dons effectués à compter de 2018 au profit d'organismes publics ou privés dont la gestion est désintéressée et qui ont pour activité principale la présentation au public d'œuvres audiovisuelles à l'exclusion des organismes qui présentent des œuvres à caractère pornographique ou incitant à la violence (L. fin. 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 149 ; CGI, art. 238 bis, 1, e modifié). Cette modification permet d'inclure dans le champ de la réduction d'impôt les festivals de séries, corrigeant ainsi l'incertitude qui résultait de la rédaction antérieure du texte.

**IMPORTANT** On précise :

- qu'il est interdit aux personnes morales autres que les groupements et partis politiques de participer sous quelle que forme que ce soit au financement de la campagne électorale d'un candidat, ainsi qu'au financement des partis ou groupements politiques ; les entreprises quelle que soit leur forme, ne peuvent donc pas déduire les dons consentis aux partis politiques et aux candidats ;
- que, depuis mai 2011, le ministre du Budget peut suspendre par arrêté, pour une durée minimale d'un an, l'octroi des avantages fiscaux normalement attachés aux dons versés à ces organismes soit lorsque la Cour des comptes constate qu'il existe une absence de conformité entre les objectifs poursuivis par un organisme et les dépenses engagées soit lorsqu'un commissaire aux comptes refuse de certifier les comptes de l'organisme (L. fin. rect. 2009, n° 2009-1674, 30 déc. 2009, art. 20 ; D. n° 2011-556, 20 mai 2011).

### 3° Dons en numéraire ou en nature

#### ■ Sources

BOI-BIC-RICI-20-30-10-20, 3 janv. 2018

**909** Les dons peuvent être effectués en numéraire ou en nature comme par exemple :

- un bien mobilier ou immobilier ;
- la réalisation d'une prestation sans contrepartie ;
- la mise à disposition gratuite de personnel au profit d'une association.

Lorsque le don est fait en nature, le professionnel doit évaluer son montant qui est égal :

- au coût de revient de la prestation ou du bien s'il n'est pas immobilisé ;
- à la valeur de cession en cas de bien immobilisé.
- au montant des rémunérations et des charges sociales afférentes au personnel mis à disposition.

Le **montant résultant de l'évaluation de ces biens** n'étant pas déductible du résultat imposable, il **doit être réintégré par le professionnel de façon extra-comptable**.

**Exemple** Soit un professionnel qui fait don d'un bien non amortissable (ex : terrain) acquis pour 100 000 € et valorisé pour 120 000 € à la date du don. Il constate alors une charge comptable de 100 000 €, procède à une réintégration extra-comptable du don de 120 000 € ouvrant droit à une réduction d'impôt de 72 000 €.

Il en résulte une plus-value à 20 000 €.

- le terrain est détenu depuis plus de deux ans : **PVLT** – sauf dans le cas où le professionnel peut imputer cette plus-value sur son déficit d'exploitation, celle-ci doit être déduite extra-comptablement pour être taxée séparément au taux réduit ou pour être affectée à la compensation des moins-values à long terme subies au cours des dix exercices antérieurs et non encore imputées ;
- le terrain est détenu depuis moins de deux ans : **PVCT** – aucune régularisation à opérer.

## C. – MODALITÉS DE CALCUL

### 1° Montant de la réduction d'impôt résultant des seuls dons éligibles

#### ■ Sources

BOI-BIC-RICI-20-30-20, 6 avr. 2016

**910** Le montant de la réduction d'impôt est égal à **60 % du montant des dépenses** consacrées aux opérations de mécénat dans la limite de **5 pour mille** des recettes hors taxes réalisées par le professionnel en France ou dans les DOM au titre de l'année au cours de laquelle les versements sont effectués.

L'excédent résultant de versement de dons peut donner lieu à réduction d'impôt au titre **des cinq années suivantes**, après prise en compte des versements effectués au titre de chacune de ces années, sans qu'il puisse en résulter un dépassement du plafond de **5 pour mille** du chiffre d'affaires.

**Exemple** Un professionnel a réalisé en 2018 un chiffre d'affaires de 1 M €.

Au cours de cette année, il a effectué un don de 6 000 € à une œuvre caritative éligible.

La limite globale de prise en compte des versements de ce professionnel est donc :

1 M € × 5 pour mille = 5 000 €.

Le don à l'œuvre caritative étant de 6 000 €, seuls 5 000 € sont pris en compte au titre de l'année 2018.

Le montant de la réduction d'impôt est donc égal à 5 000 × 60 % = 3 000 €.

Les 1 000 € d'excédent pourront être pris en compte au titre de l'année 2019, 2020, 2021, 2022 et 2023 après qu'aient été retenus les nouveaux dons réalisés au titre de cette même année.

À compter de 2019 et afin de favoriser le développement du mécénat des plus petites entreprises, pour lesquelles le plafond de 5 pour mille est – mécaniquement – plus rapidement atteint que pour les moyennes et grandes entreprises, **une nouvelle limite de versements éligibles est fixée à 10 000 €**. Toutefois, cette nouvelle limite s'applique de façon alternative à la limite existante de 5 pour mille, laquelle continuera à s'appliquer lorsqu'elle permet au professionnel de bénéficier d'une limite plus élevée (à savoir les professionnels réalisant plus de 2 millions HT de recettes annuelles) (L. fin. 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 149).

### 2° Majoration du montant résultant de l'acquisition d'œuvres originales d'artistes vivants et d'instruments de musique

#### ■ Sources

CGI, art. 238 bis AB ; BOI-BIC-CHG-70-10, 2 déc. 2015

**911** Le montant de la réduction d'impôt peut être augmenté pour les professionnels qui exercent leur **activité dans le cadre d'une société de personnes**, du montant, réparti sur 5 ans, du prix d'acquisition :

- d'œuvres **originales d'artistes vivants** qu'elle expose au public ;

Sont visés :

- les tableaux, peintures, dessins, aquarelles, gouaches, pastels, monotypes, entièrement exécutés de la main de l'artiste ;
- les gravures, estampes et lithographies, tirées en nombre limité directement de planches entièrement exécutées à la main par l'artiste, quelle que soit la matière employée ;
- les productions en toutes matières de l'art statuaire ou de la sculpture et assemblages, dès lors que ces productions et assemblages sont exécutés entièrement de la main de l'artiste, à l'exclusion des articles de bijouterie, d'orfèvrerie et de joaillerie ;
- les fontes de sculpture à tirage limité à huit exemplaires et contrôlé par l'artiste ou ses ayants-droit ;
- les tapisseries tissées entièrement à la main, sur métier de haute ou de basse lisse, ou exécutées à l'aiguille, d'après maquettes ou cartons d'artistes, et dont le tirage, limité à huit exemplaires, est contrôlé par l'artiste ou ses ayants droit ;
- les exemplaires uniques de céramique, entièrement exécutés de la main de l'artiste et signés par lui ;
- les émaux sur cuivre, entièrement exécutés à la main, dans la limite de huit exemplaires numérotés et comportant la signature de l'artiste, à l'exclusion des articles de bijouterie, d'orfèvrerie et de joaillerie.

L'artiste doit être vivant au moment de l'achat de l'œuvre (le professionnel doit s'en assurer et pouvoir le justifier).

La société a l'obligation de les exposer au public, gratuitement et pendant cinq ans. Cette exposition doit être réalisée dans un lieu accessible au public, lequel doit être informé de l'exposition et de ses modalités d'accès. N'est pas considéré comme un lieu accessible au public le bureau personnel ou la résidence personnelle du professionnel ainsi que les lieux d'exposition réservés aux seuls salariés ou aux seuls clients de la société. En revanche, cette exposition peut être confiée à un musée, une région, un département, une commune ou un établissement public.

► **d'instruments de musique** (quel que soit la nature de l'instrument) qui sont prêtés aux artistes interprètes qui en font la demande ce qui implique pour le professionnel de démontrer qu'il a procédé à la publicité de son offre de prêt auprès du public potentiellement concerné.

• Sont considérés comme artistes-interprètes :

- les personnes qui suivent une formation musicale dans un établissement ou une école visée ci-après ou qui ont une qualification musicale d'un diplôme correspondant à un cycle 3 de conservatoire national de région ou d'école nationale de musique ou d'un équivalent européen. Les étudiants et anciens étudiants des conservatoires nationaux supérieurs de musique de Paris et de Lyon sont réputés remplir ces conditions de niveau ;
- les personnes qui exercent, à titre professionnel, une activité d'artiste-interprète.

Le bénéfice du dispositif est notamment soumis à l'obligation d'inscrire une somme égale à la déduction pratiquée dans un compte de réserve spéciale au passif du bilan.

## 912

**IMPORTANT** En pratique, nous avons déjà signalé que la condition d'une inscription d'une somme équivalente à un compte de réserve spéciale au passif du bilan de l'entreprise avait pour effet selon nous d'exclure du bénéfice de la mesure les entreprises qui, sur le plan juridique, n'ont pas la faculté de créer au passif de leur bilan un compte de cette nature et notamment les titulaires de BNC. Cette interprétation a été très récemment confirmée par l'Administration (Rép. min. Foulon n° 36875, JOAN 10 mars 2015). Les professionnels exerçant à titre individuel ne peuvent donc pas bénéficier du dispositif.

En revanche, l'Administration admet que ce régime soit ouvert notamment aux sociétés de personnes, quelle que soit la nature de l'activité professionnelle de l'entreprise (BOI-BIC-CHG-70-10, 2 déc. 2015, § 10). Les titulaires exerçant leur activité dans le cadre d'une société de personnes peuvent donc bénéficier du dispositif.

**913** Le montant de cette déduction est chaque année égal à 1/5<sup>e</sup> du prix d'acquisition.

Toutefois, cette déduction spéciale ne peut excéder la limite de 5 pour mille des recettes du professionnel (ou à compter de 2019, la limite de 10 000 € : V. 910), minorée du total des versements ouvrant droit à la réduction d'impôt mécénat.

La fraction de la déduction qui ne peut être pratiquée du fait de cette limitation est définitivement perdue.

**Exemple** Une société a réalisé en 2018 un chiffre d'affaires de 1 M €.

Au cours de cette année, elle a effectué un don de 4 000 € à une œuvre caritative et a acquis une œuvre d'artiste vivant pour un montant de 20 000 € qu'elle expose au public par l'intermédiaire d'un musée.

La limite globale de prise en compte des versements de cette société est donc de : 1 M € × 5 pour mille = 5 000 €.

Le don à l'œuvre caritative étant de 4 000 €, il est à prendre en compte intégralement.

En revanche, la fraction déductible résultant de l'acquisition de l'œuvre d'art (20 000 € / 5 = 4 000 €) ne peut être retenue qu'à hauteur de 1 000 € [5 000 € (plafond) - 4 000 € (don à l'œuvre caritative)].

Le montant n'ayant pu être déduit (3 000 €) est définitivement perdu.

## D. – OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

### ■ Sources

L. fin. 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 149 ; CGI, ann. III, art. 49 septies X

**914 Professionnels exerçant individuellement** – Le montant de la réduction d'impôt est déterminé sur la déclaration n° 2069-RCI-SD qui doit être jointe à la déclaration annuelle de résultats.



Le montant à porter sur cette déclaration doit être déterminé à partir de la fiche de calcul n° 2069-M-SD. Cette fiche n'a pas à être transmise à l'Administration En cas de souscription du nouvel imprimé n° 2069-RCI-SD (V.834), mais doit être conservée afin d'être produite en cas de demande de l'Administration notamment dans le cadre d'une demande de renseignements ou d'une vérification.

**À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019**, l'article 149 de la loi de finances pour 2019 instaure une **obligation de déclaration détaillée des dons versés** à la charge des professionnels effectuant plus de 10 000 € de dons au cours d'une même période d'imposition (L. fin. 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 149). Les professionnels concernés doivent déclarer à l'administration fiscale par voie électronique le montant des dons et versements effectués, leur date, l'identité des bénéficiaires et le cas échéant, la valeur des biens et services reçus, directement ou indirectement, en contrepartie et ce dans le même délai que celui prévu pour le dépôt de la déclaration de résultats.

Le défaut de production dans les délais prescrits de cette déclaration entraînera l'application d'une amende de 1 500 € (CGI, art. 1729 B, 1). Sauf cas de force majeure, les omissions ou inexactitudes constatées dans cette déclaration entraîneront l'application d'une amende de 15 € par omission ou inexactitude, sans que le total des amendes applicables aux documents devant être produits simultanément puisse être inférieur à 60 € ni supérieur à 10 000 € (CGI, art. 1729 B, 2). Toutefois, l'amende ne sera pas applicable, en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes, lorsque l'intéressé a réparé l'infraction, soit spontanément, soit dans les trente jours suivant une demande de l'Administration (CGI, art. 1729 B, 3).

**915** Le montant de la réduction d'impôt qui figure sur la déclaration spéciale n° 2069-RCI-SD doit être reporté à la ligne US (ou ligne UO en cas d'acquisition de biens culturels) de la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 C PRO (sauf changement sur l'imprimé 2019 non encore publié).

**916 Professionnels exerçant en société** – Le professionnel qui exerce en tant qu'associé dans une société de personnes, reporte également dans cette même ligne de la déclaration n° 2042 C PRO, le montant de la quote-part de la réduction d'impôt correspondant à ses droits dans la société et figurant sur la déclaration spéciale n° 2069-RCI-SD.

Si le professionnel bénéficie d'autre réduction d'impôt mécénat (au titre des dépenses engagées directement par lui ou de sa quote-part d'autres sociétés de personnes dans lesquelles il est associé), ceux-ci doivent être cumulés sur le formulaire n° 2069-RCI-SD qu'il dépose lui-même, en son nom.

**IMPORTANT** Le bénéfice de la réduction d'impôt à raison des dons effectués à des organismes d'intérêt général éligibles n'est pas subordonné à la production, par les professionnels donateurs, de reçus des organismes bénéficiaires. Toutefois, l'Administration a précisé qu'il appartient au professionnel d'apporter la preuve qu'il a effectué un versement qui satisfait aux conditions de ce dispositif, à savoir, la réalité des dons, le montant du versement, l'identité du bénéficiaire ainsi que la nature et la date du versement.

Pour ce faire :

- les organismes bénéficiaires des dons peuvent bien entendu délivrer des reçus que le professionnel peut utiliser à titre de pièces comptables justificatives ;
- les professionnels peuvent également délivrer un document à l'association indiquant la nature et la valeur du don ainsi que la date du versement.

L'Administration a toutefois rappelé qu'en cas de collusion entre le donataire et le donateur sur un don fictif, l'existence de ce reçu n'empêche pas la remise en cause de l'avantage fiscal et que la délivrance irrégulière de reçus permettant à un professionnel de bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 238 bis du CGI entraîne l'application d'une amende égale à 25 % des sommes indûment mentionnées ou, à défaut d'une telle mention, d'une amende égale au montant de l'avantage fiscal indûment obtenu par l'entreprise donatrice (CGI, art. 1740 A ; RES n° 2009/44 (FE), 21 juill. 2009 ; BOI-BIC-RCI-20-30-10-30, 5 août 2015).

## VIII. Crédit d'impôt métiers d'art

### ■ Sources

CGI, art. 199 ter N et 244 quater O ; BOI-BIC-RCI-10-100, § 1 et s., 7 juin 2017 ; L. fin. 2010, n° 2010-1657, 29 déc. 2010, art. 3 ; L. fin. rect. n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 35 ; L. fin. n° 2013-1278, 29 déc. 2013, art. 24 ; L. fin. pour 2017 n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 65

**917** Le législateur a institué un crédit d'impôt au titre de certaines dépenses engagées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et le 31 décembre 2019 pour la création d'ouvrages réalisés en un seul exemplaire ou en petites séries.

### A. – PROFESSIONNELS CONCERNÉS

**918** Il s'agit des professionnels relevant du régime de la déclaration contrôlée exerçant individuellement ou dans le cadre d'une société de personnes.

**IMPORTANT** Les professionnels peuvent bénéficier de cet avantage fiscal même s'ils sont exonérés totalement ou partiellement d'impôt sur les bénéfices au titre d'une implantation en ZFU-territoires entrepreneurs, en ZRR, en Corse ou dans les DOM ou bien ont la qualité de jeune cabinet innovant ou de partenaires d'un pôle de compétitivité (V. 1132 et s.). En revanche, les rémunérations retenues dans l'assiette du CICE ne peuvent l'être au titre de ce dispositif.

**919** Pour bénéficier de cet avantage, les **charges de personnel du professionnel afférentes aux salariés qui exercent l'un des métiers d'art énumérés dans l'arrêté du 24 décembre 2015 doivent représenter au moins 30 % de la masse salariale totale.**

Il est précisé que le seuil susmentionné de 30 % est apprécié en tenant compte du total des charges de personnel relatives aux salariés exerçant un métier d'art au sens des dispositions précitées (y compris la part ne se rapportant pas à l'activité de restauration du patrimoine ou à la réalisation de travaux de création d'ouvrages uniques ou en petite série, pour ceux qui ne sont pas exclusivement affectés à ces travaux).

**Remarque** Les métiers d'art visés par ce texte sont ceux qui sont mentionnés dans la colonne « métiers » du tableau figurant en annexe de l'arrêté et non ceux indiqués dans la colonne « spécialités » de ce même tableau.

Peuvent également bénéficier du crédit d'impôt, quelle que soit la répartition de la masse salariale, les professionnels ayant obtenu le label « Entreprise du patrimoine vivant ».

## B. – DÉPENSES CONCERNÉES

### ■ Sources

BOI-BIC-RICI-10-100, § 40 et s., 7 juin 2017

**920** Seules sont éligibles :

- les dépenses de **salaires et charges sociales afférentes aux salariés directement affectés** :
- à la **création d'ouvrages réalisés en un seul exemplaire ou en petites séries** ;

Ces ouvrages sont ceux qui répondent aux **deux critères cumulatifs** suivants :

- leur création s'appuie sur la réalisation de plans ou maquettes ou de prototypes ou de tests ou encore de mise au point manuelle particulière à l'ouvrage ;
  - ils sont produits en un exemplaire ou en petites séries (une dizaine d'exemplaires) ne figurant pas à l'identique dans les réalisations précédentes de l'entreprise.
- pour les dépenses réalisées à compter du **1<sup>er</sup> janvier 2017**, au domaine de la **restauration du patrimoine** (restauration de biens, immobiliers ou mobiliers, relevant de la propriété publique ou privée, qui présentent un intérêt historique, artistique, archéologique, esthétique, scientifique ou technique (L. fin. pour 2017 n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 65 ; CGI, art. 244 quater O modifié) ;

Il s'agit des personnes qui, au sein de l'entreprise, maîtrisent une technique ou un savoir-faire et interviennent dans la restauration du patrimoine. Ceci inclut les apprentis mais exclut en revanche les stagiaires.

Ne sont donc pas visés les personnels affectés à un poste administratif, tel que le secrétariat ou le service comptable, à un poste de commercial ou ceux qui assurent les services tels que les transports et les livraisons, dès lors qu'ils ne participent pas à la restauration du patrimoine.

- En cas de poste mixte, un prorata temporis doit être pratiqué.
- les **dotations aux amortissements** des immobilisations créées ou acquises à l'état neuf ;
- les **frais de défense des dessins et modèles** relatifs aux nouveaux produits, dans la limite de 60 000 € par an ;
- les **dépenses de stylistes** ou de bureaux de style externes qui concernent les ouvrages éligibles ;
- les **frais de dépôt de dessins et modèles** relatifs aux nouveaux produits.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012, les dépenses de fonctionnement ne sont plus prises en compte pour le calcul de la base du crédit d'impôt.

## C. – MODALITÉS DE CALCUL

### ■ Sources

BOI-BIC-RICI-10-100, § 170 et 180, 7 juin 2017

**921** Le taux du crédit d'impôt est fixé à **10 % (15 % pour les entreprises labellisées « patrimoine vivant ») des dépenses visées ci-dessus.**

Le crédit d'impôt est calculé par **année civile** et les subventions publiques perçues doivent être déduites des bases de calcul.

Ce crédit d'impôt est à **nouveau soumis au plafond communautaire de minimis** après avoir fait l'objet, pour la seule année 2012, d'un plafond spécifique de 30 000 € par an et par professionnel.

## D. – OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

### 📖 Sources

CGI, ann. III, art. 49 septies ZL à ZO ; BOI-BIC-RICI-10-100, § 220., 7 juin 2017

**922** Le montant du crédit d'impôt est déterminé sur la déclaration spéciale n° 2079-ART-SD que le professionnel doit joindre à sa déclaration de résultat même si le nouvel imprimé n° 2069-RCI (V.834) a été souscrit. Il doit être reporté à ligne WR du dernier cadre de la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 C PRO (sauf changement sur l'imprimé 2019 non encore publié).

Si les professionnels exercent leur activité dans le cadre d'une société de personnes, la société doit annexer à la déclaration n° 2035 la déclaration spéciale n° 2079-ART-SD en précisant sur cette dernière la quote-part du crédit d'impôt attribuée à chacun des associés en fonction du pourcentage de droits sociaux qu'il détient. Chaque professionnel associé doit reporter ce montant sur sa déclaration n° 2042 C PRO.

## IX. Crédit d'impôt en faveur des professionnels exerçant leur activité en Corse

### A. – PROFESSIONNELS CONCERNÉS

#### 📖 Sources

L. fin. 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 152 ; CGI, art. 199 ter D ; CGI, art. 244 quater E ; BOI-BIC-RICI-10-60, § 1 et s., 7 juin 2017 ; L. fin. rect. n° 2012-1510, 29 déc. 2012, art. 32 ; L. n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 74

**923** Les professionnels relevant du régime de la **déclaration contrôlée**, exerçant **individuellement** ou dans le cadre d'une **société de personnes**, peuvent bénéficier d'un crédit d'impôt au titre des investissements, autres que de remplacement, financés sans aide publique pour 25 % au moins de leur montant, réalisés entre le **1<sup>er</sup> janvier 2002 et le 31 décembre 2020 et exploités en Corse**.

Pour bénéficier du dispositif, le professionnel doit, au cours de la période d'imposition :

- employer moins de 250 salariés ;
- réaliser un montant de recettes annuelles hors taxes inférieur à 40 millions d'euros ou avoir un total de bilan inférieur à 27 millions d'euros.

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, les seuils de recettes et de total de bilan sont fixés respectivement à 50 millions d'euros et 43 millions d'euros (L. fin. 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018).

**IMPORTANT** L'application de ce dispositif est subordonnée à une **option expresse irrévocable** du professionnel qui emporte renonciation définitive au bénéfice des régimes de faveur pour les jeunes cabinets innovants, les reprises d'entreprises en difficulté ou les entreprises nouvelles implantées en Corse ou en ZRR.

### B. – INVESTISSEMENTS ÉLIGIBLES

**924** Seuls sont éligibles les **investissements initiaux** (et non les investissements de remplacement) réalisés pour les besoins de l'exercice, en Corse, d'une profession libérale, de l'exploitation des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçant ou d'une autre activité libérale sous réserve qu'elle soit exercée à titre professionnel.

Un investissement initial est défini comme un élément d'actif immobilisé se rapportant à la création d'un établissement, à l'extension des capacités d'un établissement existant, à la diversification de la production d'un établissement vers des produits qu'il ne produisait pas auparavant ou à un changement fondamental de l'ensemble du processus de production d'un établissement existant, ou toute acquisition d'actifs appartenant à un établissement qui a fermé, ou aurait fermé sans cette acquisition, et qui est racheté par un investisseur non lié au vendeur, à l'exclusion de la simple acquisition des parts d'une entreprise.

**En pratique** L'Administration admet qu'un bien destiné à remplacer un bien détruit à la suite d'un sinistre puisse bénéficier du crédit d'impôt pour investissement lorsque le sinistre a eu pour effet de remettre en cause le crédit d'impôt attaché au bien initial.

La réalisation d'un investissement éligible doit résulter d'une acquisition, de la création ou de la prise en crédit-bail d'un bien entre le **1<sup>er</sup> janvier 2002 et le 31 décembre 2020**.

**IMPORTANT** Le crédit d'impôt doit être reversé ou est supprimé si l'investissement réalisé est cédé ou reçoit une autre affectation que celle prévue dans le délai de 5 ans suivant sa réalisation ou sa durée normale d'utilisation si elle est inférieure.

Quant à la nature des investissements éligibles, ne sont visés que les biens amortissables remplissant les conditions pour pouvoir être amortis selon le mode dégressif selon le régime dégressif (CGI, art. 39 A, 1 et 2 ; CGI, ann. 2, art. 22 ; V. 520) et les agencements et installations de locaux commerciaux habituellement ouverts à la clientèle.

En pratique, pour les professionnels libéraux, sont principalement concernés :

- les installations de sécurité et installations à caractère médico-social ;
- les machines de bureau à l'exclusion des machines à écrire ;
- les matériels et outillages utilisés à des opérations de recherche scientifique ou technique ;
- les principaux agencements et installations (devantures de magasins, les intérieurs de locaux) à l'exclusion des meubles meublants, des mobiliers de bureau ;
- les logiciels constituant des éléments d'actif immobilisé amorti et qui sont nécessaires à l'utilisation des biens, agencements et installations.

Pour plus de précisions, V. BOI-BIC-RICI-10-60-10-20, § 20 et s., 7 juin 2017.

## C. – MODALITÉS DE CALCUL ET D'IMPUTATION

### ■ Sources

BOI-BIC-RICI-10-60-20-10, 7 juin 2017

**925** Le taux du crédit d'impôt est égal à 20 % du prix de revient hors taxes des biens éligibles diminué, le cas échéant, de la fraction de ce prix de revient financé par une subvention publique.

Ce taux a été porté à 30 %, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, pour les professionnels qui :

- emploient moins de 11 salariés ;

L'effectif de l'entreprise est apprécié par référence au nombre moyen de salariés employés au cours de la période d'imposition. Le taux de 30 % est par ailleurs maintenu en cas de franchissement de ce seuil en 2017 ou en 2018, au titre de l'année du franchissement et des deux années suivantes ;

- réalisent des recettes annuelles (ajustées prorata temporis) d'un montant inférieur à 2 M € au cours de la période d'imposition ;
- et, pour les professionnels exerçant en société, à la condition supplémentaire que le capital soit entièrement libéré et détenu de manière continue pour 75 % au moins par des personnes physiques ou par des sociétés qui répondent à ces conditions (L. fin. pour 2017 n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 74).

**IMPORTANT** Le crédit d'impôt est accordé, depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2014, dans les conditions et limites prévues au règlement 651/2014 du 17 juin 2014 dit règlement général d'exemption par catégorie (RGEC).

**926 Utilisation du crédit d'impôt** - Le crédit d'impôt est imputé sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année de réalisation de l'investissement. L'excédent éventuel est reportable au titre des neuf années suivantes. Toutefois, sous certaines conditions, le crédit d'impôt excédentaire résultant d'investissements réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, peut faire l'objet d'un remboursement immédiat lorsque le professionnel :

- crée une activité nouvelle ;
- ou bénéficie du statut d'entreprises innovantes ;
- ou remplit les critères de la PME communautaire ;
- ou encore, fait l'objet d'une procédure de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaire.

**IMPORTANT** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013, le remboursement immédiat de l'excédent de crédit d'impôt peut également être demandé par les professionnels qui ont ouvert une procédure de conciliation. Cette procédure concerne les professionnels qui éprouvent une difficulté juridique, économique ou financière, avérée ou prévisible et qui ne se trouvent pas en cessation des paiements depuis plus de quarante-cinq jours (C. com., art. L. 611-4). Elle permet de faire nommer un conciliateur afin que celui-ci obtienne la conclusion d'un accord amiable entre le professionnel et ses créanciers sur les délais de paiement ou des remises de dettes.

Les professionnels qui ne sont pas dans cette situation peuvent, pour les créances à imputer ou restant à imputer, céder leurs créances à des établissements de crédit.

## D. – OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

### 📖 Sources

CGI, ann. III, art. 49 septies WB à 49 septies WH

**927** Une **déclaration spéciale n° 2069-D-SD** et, le cas échéant, un **état de suivi n° 2069-ES-SD** doivent être joints à la déclaration de résultat de l'année au cours de laquelle les dépenses éligibles ont été exposées même si le nouvel imprimé n° 2069-RICI (V.834) a été souscrit.

Le montant du crédit d'impôt doit également être reporté sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 C PRO, lignes TS, TG, TO ou TP selon les cas (sauf changement sur l'imprimé 2019 non encore publié) et sur l'imprimé 2069-RCI, si le professionnel l'a souscrit.

## X. Crédit d'impôt intéressement

### 📖 Sources

CGI, art. 244 quater T, 199 ter R, 220 Y et 223 O ; L. fin. 2011, n° 2010-1657, 29 déc. 2010, art. 131 ; L. n° 2008-1258, 3 déc. 2008, art. 2 I à V et VII ; D. n° 2009-845, 8 juill. 2009 ; BOI-BIC-RICI-10-90, § 1 et s., 6 avr. 2016

**928** Afin d'inciter les professionnels employeurs de moins de 50 salariés à mettre en place un intéressement des salariés aux résultats des cabinets dans lesquels ils sont employés, le législateur avait prévu que les professionnels qui concluaient un accord d'intéressement avec leurs salariés ou amélioreraient par avenant un accord existant pouvaient, sous certaines conditions, bénéficier d'un crédit d'impôt.

Le professionnel qui, entre le 1<sup>er</sup> janvier 2015 et le 31 décembre 2017, atteint ou dépasse le seuil de cinquante salariés peut toutefois conserver le bénéfice du crédit d'impôt au titre des deux périodes d'imposition suivant celle du dépassement.

**IMPORTANT** Ce dispositif ne s'applique plus depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018. Les commentaires ci-dessous sont maintenus pour mémoire en cas de contentieux.

## A. – PROFESSIONNELS CONCERNÉS

**929** Seuls étaient concernés par ce crédit d'impôt les professionnels relevant du régime de la déclaration contrôlée employant moins de 50 salariés et qui :

- concluaient avec leurs salariés un accord d'intéressement au plus tard le 31 décembre 2014 ;
- ou, lorsque cet accord existait déjà et était en vigueur le 4 décembre 2008, concluaient dans le même délai un avenant à cet accord portant sur la formule de l'intéressement.

**IMPORTANT** Les professionnels pouvaient bénéficier de cet avantage fiscal même s'ils étaient exonérés totalement ou partiellement d'impôt sur les bénéfices au titre d'une implantation en ZFU, en ZRR ou en Corse ou bien avaient la qualité de « jeune entreprise innovante » ou de partenaires d'un pôle de compétitivité (V.1132).

## B. – MONTANT DU CRÉDIT D'IMPÔT

**930 Cas général** – Le montant du crédit d'impôt était calculé par période d'imposition en fonction du montant des primes d'intéressement dues en exécution de l'accord d'intéressement éligible.

Le taux du crédit d'impôt était fixé à 30 % . Son montant était encadré par le plafond communautaire de minimis, à savoir 200 000 € sur trois périodes d'imposition successives.

Par ailleurs, il existait un autre plafonnement indirect qui procédait du plafonnement propre au montant des primes d'intéressement prévu par le droit du travail (C. trav., art. L. 3314-8).

**931 L'assiette de calcul** du crédit d'impôt était égale à la différence entre :

- les primes d'intéressement dues au titre de l'exercice en application de l'accord d'intéressement en cours ;
- et la moyenne des primes dues au titre de l'accord précédent ou, si leur montant était plus élevé, les primes d'intéressement dues au titre de la période d'imposition précédente.

**932** Pour les professionnels qui concluaient pour la première fois un accord d'intéressement, l'assiette du crédit d'impôt était calculée, la première année d'application de l'accord, à partir du montant des primes d'intéressement dues au titre de cette période. Pour les années postérieures à celle de la conclusion de l'accord, la base de calcul était déterminée à partir de la différence entre :

- d'une part les primes d'intéressement dues au titre de la période d'imposition ;
- et d'autre part, le montant des primes d'intéressement dues au titre de la période d'imposition précédente.

## C. – MODALITÉS D'IMPUTATION

**933** Le **crédit d'impôt intéressement** était imputé sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle les primes d'intéressement sont dues (CGI, art. 199 ter Q). Lorsque le montant du crédit d'impôt excédait celui de l'impôt dû, l'excédent était immédiatement restituable.

## D. – OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

### 📄 Sources

CGI, ann. III, art. 49 septies ZY et 49 septies ZZ

**934** Les professionnels qui souhaitait bénéficier du crédit d'impôt intéressement devait porter le montant du crédit d'impôt (déterminé à l'aide de la fiche de calcul n° 2079-AI-FC-SD) sur le **formulaire n° 2069-RCI-SD**. Par ailleurs le montant déterminé à l'aide de cette déclaration spéciale doit être reporté à la ligne 8 WE de la déclaration n° 2042 C PRO.

**935** Les associés de sociétés de personnes mentionnées à l'article 8 du CGI et de sociétés créées de fait ayant conclu un accord d'intéressement ouvrant droit au **crédit d'impôt intéressement** devaient déposer la déclaration n° 2069-RCI-SD indiquant la quote-part des crédits d'impôt provenant de chacune des sociétés de personnes dont ils sont associés. Toutefois, lorsque l'associé était une personne physique, il était dispensé de déposer la déclaration n° 2069-RCI-SD s'il ne disposait pas d'un **crédit d'impôt intéressement** autre que celui issu de sa participation dans la société de personnes.

# XI. Modalités de transfert des crédits d'impôt en cas d'exercice au sein d'une société

**936** Dans la généralité des cas, les sociétés de personnes ne peuvent bénéficier elles-mêmes des crédits d'impôt auxquels ont droit les professionnels lorsqu'ils exercent leur activité à titre individuel. Cependant, afin d'éviter toute différence de traitement avec les professionnels qui exercent leur activité à titre individuel, l'avantage fiscal est dans cette hypothèse transféré aux associés de la société au prorata de leurs droits pour être imputé par ceux-ci sur leur imposition personnelle.

## A. – PROFESSIONNELS CONCERNÉS

**937** Seuls les professionnels qui participent **directement, régulièrement et personnellement** à l'exercice de l'activité professionnelle peuvent bénéficier du crédit d'impôt à hauteur de la fraction correspondant à leur participation au capital de la société. Il n'est pas nécessaire que chacun des professionnels associés les accomplissent tous.

**IMPORTANT** Certains de ces crédits d'impôt peuvent être cumulés lorsque le professionnel exerce son activité à titre individuel et dans le cadre d'une société de personnes. Lorsque le professionnel est dans cette situation, il bénéficie, dans la limite du plafond prévu par le dispositif, de l'avantage :

- au titre des dépenses qu'il a personnellement engagées dans le cadre de son activité individuelle ;
- d'une quote-part du montant du crédit d'impôt auquel a droit la société de personnes calculée en fonction de son pourcentage de détention de droits sociaux dans cette société.

## B. – OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

**938** Lorsque le professionnel exerce son activité dans le cadre d'une société de personnes, les obligations déclaratives sont assumées par la société (déclaration spéciale à annexer à la déclaration n° 2035). Le professionnel doit reporter le montant qui lui est attribué par la société sur sa déclaration n° 2042 C PRO aux lignes prévues à cet effet.

**939** Dans certains cas, notamment lorsque les professionnels exercent leur profession au sein d'une société de personnes mais également à titre individuel, ces derniers seront tenus de déposer une déclaration complémentaire à celle déposée par la société.

On se reportera à chacun des dispositifs exposés ci-dessus pour les détails de ces obligations.

## C. – EXEMPLE

**940 Hypothèse** – Une société de personnes D est détenue par deux professionnels A et B à hauteur respectivement de 60 % et 40 % du capital.

Cette société a financé la réservation de lits en crèches pour les enfants de ses salariés pour un montant total de 40 000 € HT.

L'associé A a dépensé 1 000 € pour le financement de CESU accordés aux salariés qu'il emploie dans le cadre de son activité exercée individuellement :

- la société D a déterminé un crédit d'impôt famille d'un montant de  $40\,000\text{ €} \times 50\% = 20\,000\text{ €}$  ;
- A a déterminé pour son propre compte un crédit d'impôt égal à 250 € ;
- B n'a pas réalisé de dépenses éligibles au crédit d'impôt famille.

**941 Solution** – La société doit déterminer elle-même le montant du crédit d'impôt et le répartir à chacun des associés en fonction de son pourcentage de détention des droits sociaux. Les associés qui bénéficient à titre individuel d'un crédit d'impôt peuvent le cumuler avec celui transféré par la société. Ainsi :

- le crédit d'impôt famille de la société D est de 20 000 € à répartir entre les associés en fonction de leurs droits sociaux, soit :
  - 12 000 € pour A ( $20\,000\text{ €} \times 60\%$ ),
  - et 8 000 € pour B ( $20\,000\text{ €} \times 40\%$ ).
- A peut cumuler son crédit d'impôt propre (250 €) et celui de la société à hauteur des droits sociaux qu'il détient dans la société D (12 000 €). Le montant total auquel il a droit est donc de 12 250 €.





# Particularités de certaines professions

## I. Professions médicales

### A. – PRÉSENTATION GÉNÉRALE

**942** Les médecins peuvent exercer leur activité en qualité de salarié ou à titre libéral ou encore les deux à la fois. Il en résulte que ces praticiens relèvent alors respectivement soit du régime des traitements et salaires, soit du régime des BNC.

**943** Comme pour les autres professions libérales, il convient pour apprécier la situation fiscale du praticien de déterminer si l'activité (ou partie de l'activité) est exercée en toute indépendance, auquel cas il relève des BNC, ou dans le cadre d'un lien de subordination avec son donneur d'ordre, auquel cas il est fiscalement assimilé à un salarié. Ainsi, il a été précisé :

- que concernant les rémunérations perçues par les médecins appelés à effectuer des expertises auprès des administrations, que la catégorie d'imposition dont elles relèvent dépend d'un **examen au cas par cas** des conditions dans lesquelles ces expertises sont pratiquées ;
- qu'à défaut de lien de subordination, les **revenus tirés des expertises près les tribunaux ou les compagnies d'assurance relèvent fiscalement de la catégorie des BNC** même lorsque le professionnel relève obligatoirement du régime général de la sécurité sociale (ex : praticiens hospitaliers réalisant, même à **titre secondaire**, des expertises judiciaires rémunérées par des honoraires) ;
- que les médecins qui participent aux **commissions médicales des permis de conduire** se trouvent placés en fait, vis-à-vis des collectivités ou organismes auxquels ils sont attachés dans un véritable lien de subordination (BOI-RSA-CHAMP-10-10-30, § 120, 12 sept. 2012).
- que les revenus perçus par un chirurgien-dentiste relève des BNC dès lors qu'il dispose de son indépendance et est rémunéré selon un pourcentage sur honoraires (CE, 17 mars 2014, n° 354701).

Ces professionnels peuvent également percevoir certains revenus qui relèvent du régime des BIC (médecins pharmaciens, médecins exploitant une maison de retraite ou une clinique) ou des revenus de capitaux mobiliers (praticiens actionnaires d'une société exploitant une clinique).

**IMPORTANT** Un médecin hospitalier peut bénéficier, au titre de ses rémunérations imposables dans la catégorie des traitements et salaires, d'un abattement forfaitaire de 10 % représentatif de ses frais professionnels ou opter pour la déduction des frais réels. Il peut développer, parallèlement, une activité libérale imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux pour laquelle il déduit des frais réels professionnels spécifiques.

Il doit impérativement s'assurer qu'il ne déduit pas, sur sa déclaration n° 2035 :

- les frais spécifiques à son activité salariée ;
- la quote-part « salariée » des frais communs aux deux activités (V. 146).

**944** D'une manière générale, les règles d'imposition de droit commun s'appliquent mais des dispositions dérogatoires sont prévues afin de prendre en compte, pour les modalités d'imposition des revenus libéraux, la situation du professionnel par rapport à la convention médicale :

- **secteur I** : honoraires conformes à la convention ;
- **secteur II et hors convention.**

Les praticiens relevant du secteur II (honoraires libres) n'appliquent pas les tarifs fixés par la convention mais leurs patients sont remboursés sur la base du tarif conventionnel.

Les praticiens relevant du secteur « hors convention » n'appliquent pas les tarifs de la convention et leurs patients ne sont pas remboursés sur la base du tarif conventionnel.

**IMPORTANT** Les **médecins du secteur I**, lorsqu'ils sont adhérents d'une ARAPL, doivent choisir entre les **avantages fiscaux d'origine administrative** (abattement du groupe III et déduction complémentaire de 3 %) ou la **dispense de majoration de 25 %** de leur bénéfice accordée au titre de leur adhésion (V. 963). Les **médecins du secteur II**, les **médecins non conventionnés** et les **médecins remplaçants** peuvent seulement bénéficier des avantages réservés aux adhérents d'une association agréée.

## B. – RÉGIME DÉROGATOIRE DES MÉDECINS CONVENTIONNÉS DU SECTEUR 1

### ■ Sources

BOI-BNC-SECT-40, § 1 et s., 4 mai 2016

**945** L'Administration a institué en faveur des médecins conventionnés, qui exercent leur activité dans le cadre du secteur I, un régime dérogatoire au droit commun qui se traduit par l'attribution d'allègements comptables et fiscaux.

### 1° Présentation du régime dérogatoire

**946** Les médecins conventionnés du secteur I qui remplissent certaines conditions bénéficient :

- d'un allègement de leurs obligations comptables réservé aux praticiens qui ne sont pas adhérents d'une association agréée (V. **966**) ;
- d'un mode particulier d'évaluation de certains frais professionnels (déduction forfaitaire de 2 %) (V. **950**) ;
- d'abattements dits « conventionnels » calculés en fonction des recettes (3 % et groupe III) (V. **954**).

La portée de ces allègements diffère selon que le praticien est adhérent d'une association agréée (V. **966**) ou non adhérent (V. **963**).

#### a) Praticiens concernés

**947** Seuls les médecins du secteur I relevant du régime de la déclaration contrôlée qui exercent certaines disciplines limitativement énumérées (médecins omnipraticiens ou généralistes, spécialistes médicaux, chirurgiens et spécialistes chirurgicaux, électro-radiologistes qualifiés) sont susceptibles de bénéficier du régime dérogatoire.

Dans le cadre de son ancienne doctrine (Doc. adm. 5 G-441, § 28 et 30), l'Administration avait précisé, concernant les spécialistes médicaux, qu'étaient visés dans cette catégorie les praticiens dont l'activité prépondérante consiste dans l'exercice de l'une des disciplines énumérées ci-après et pour laquelle ils ont été qualifiés : anesthésiologie, cardiologie et médecine des affections vasculaires, dermatologie-vénéréologie, médecine des maladies de l'appareil digestif, neurologie, psychiatrie, pédiatrie, pneumologie, néphrologie, rhumatologie, gynécologie médicale, urologie médicale, médecine interne, rééducation et réadaptation fonctionnelles, médecins biologistes directeurs de laboratoires d'analyses, phlébologues dans la mesure où ils exercent leur art dans les mêmes conditions que les spécialistes médicaux. La nouvelle base BOFIP ne reprend pas l'intégralité de cette énumération ce qui a notamment pour effet, en principe, d'exclure du dispositif, les phlébologues exerçant leur art dans les mêmes conditions que les spécialistes médicaux. Cela étant, il s'agit selon nous probablement d'un oubli. Il est toutefois conseillé à ces professionnels de porter une mention spéciale sur leur déclaration s'ils entendent continuer à bénéficier du régime dérogatoire.

En revanche, étant expressément visé par la nouvelle base BOFIP, continue à bénéficier du régime dérogatoire (par assimilation aux spécialistes médicaux) :

- les médecins biologistes directeurs de laboratoires d'analyses médicales (BOI-BNC-SECT-40, § 200, 4 mai 2016),
- les médecins anatomo-cyto-pathologistes exerçant dans un laboratoire d'analyses de biologie médicales (BOI-BNC-SECT-40, § 210, 4 mai 2016).

#### b) Praticiens exclus

**948** Sont exclus du régime dérogatoire :

- les médecins remplaçants même s'ils remplacent des praticiens conventionnés du secteur I ;
  - les praticiens relevant du régime déclaratif spécial ;
- Les praticiens relevant du régime déclaratif spécial bénéficient uniquement des allègements comptables des médecins conventionnés du secteur I à l'exclusion des déductions et abattements spécifiques.
- les chirurgiens-dentistes, les auxiliaires médicaux (infirmiers, masseurs-kinésithérapeutes, podologues, etc.), les pharmaciens biologistes, les directeurs de laboratoire n'ayant pas la qualité de docteur en médecine.

#### c) Conditions d'application du régime dérogatoire

**949** L'application du régime dérogatoire aux médecins conventionnés du secteur I est subordonnée :

- à l'adhésion du praticien à la convention nationale des médecins et à la pratique des tarifs conventionnels ;
- à l'inscription sur les feuilles de maladie de l'intégralité des honoraires perçus ;
- et à la souscription dans le délai légal de la déclaration de résultat n° 2035 justifié par le professionnel (un simple retard dans la souscription de cette déclaration entraîne la remise en cause du régime dérogatoire même si le praticien a régularisé sa situation spontanément ou dans les 30 jours de la notification d'une mise en demeure) (CAA Marseille n° 09MA02990, 15 juin 2012 ; CAA Marseille, n° 13MA03053, 26 nov. 2015).

## 2° Déduction forfaitaire de 2 %

### ■ Sources

BOI-BNC-SECT-40, § 120 à 150, 4 mai 2016

#### a) Modalités de calcul de la déduction forfaitaire de 2 %

**950** Les médecins conventionnés du secteur I (titulaires ou collaborateurs), relevant du régime de la déclaration contrôlée, doivent choisir entre :

- la **déduction du montant réel des frais** de représentation, réception, prospection, cadeaux professionnels, travaux de recherche, blanchissage et petits déplacements ;
- ou une **évaluation forfaitaire de ces dépenses égale à 2 % du montant brut des recettes**.

**951** Lorsque le médecin choisit la déduction forfaitaire de 2 %, le montant brut des recettes à prendre en compte pour déterminer l'assiette de la déduction forfaitaire s'entend de celui des honoraires conventionnés et des honoraires libres, ainsi que toutes les recettes encaissées en contrepartie de services rendus aux patients ou clients et notamment :

- les honoraires de dépassement auxquels ces médecins ont droit en vertu de circonstances exceptionnelles (DE) ou d'un droit permanent (DP) (ligne 1 AA de l'annexe n° 2035 A) ;
- les honoraires d'expertise ou de laboratoires.

En revanche, les **plus-values à court ou long terme réalisées au cours de l'année civile sont exclues** de l'assiette servant de base au calcul de l'abattement (RES n° 2011/20 (FP), 5 juill. 2011).

Cette déduction de 2 % couvre les frais visés ci-dessus non seulement lorsqu'ils sont engagés pour l'activité du médecin mais également pour celle de ses salariés.

**IMPORTANT** Les deux modes de déduction, frais réels ou déduction forfaitaire de 2 %, sont exclusifs l'un de l'autre. Ils ne peuvent ni coexister, ni être utilisés successivement au cours d'une même année.

En conséquence, l'option pour la déduction forfaitaire, qui porte sur l'année entière et l'ensemble de ces frais, doit être exercée a priori au 1<sup>er</sup> janvier de l'année et l'inscription des frais correspondants à un poste de charges durant l'année vaut renonciation à l'option.

Les praticiens adhérents d'une association agréée qui optent pour la déduction forfaitaire de 2 % doivent enregistrer ces dépenses en comptabilité dans le poste « prélèvements personnels » ou « compte de l'exploitant ».

**952** Concernant le champ de chacune des catégories des frais visés par cette déduction, l'Administration n'apporte que peu de précisions. Toutefois, il convient de considérer que :

- les **frais de congrès ne sont pas couverts** par la déduction forfaitaire de 2 % et peuvent être déduits pour leur montant réel ;
- selon nous, les **cadeaux ou les chèques cadeaux attribués à leur personnel et qui constituent des compléments de rémunération** ne doivent pas être considérés comme des cadeaux professionnels et ne sont pas donc compris dans la déduction forfaitaire de 2 %. En revanche, les **cadeaux attribués au personnel et non soumis aux cotisations sociales en vertu de règles sociales propres** devraient être couverts par cette déduction (cas par exemple des cadeaux dont la valeur n'est pas exagérée et correspondant à un événement précis tel qu'un mariage, une naissance, un décès, anniversaire de l'entreprise) ;
- les **frais de blanchissage** couverts sont ceux du professionnels mais aussi ceux de ses salariés (blouses fournies et entretenues par l'employeur par exemple..);
- les **frais de petits déplacements couverts par la déduction forfaitaire de 2 %** ne concernent que les **dépenses** :
  - afférentes à l'usage, à l'intérieur de l'agglomération, d'un **moyen de transport autre que le véhicule professionnel** (parcmètres, frais de taxis ou d'autobus par exemple),
  - liées au **stationnement du véhicule professionnel**.

Les frais afférents à l'utilisation du véhicule professionnel restent quant à eux déductibles dans les conditions habituelles (frais réels, barème forfaitaire BNC ou barème forfaitaire carburant BIC). Selon nous, la notion de petits déplacements incluse dans le forfait de 2 % ne devrait couvrir que les frais de parking occasionnés par un déplacement professionnel et non les frais de parking destinés à garer le véhicule professionnel à côté du local professionnel, que le professionnel soit ou non en déplacement. Ces derniers frais devraient donc pouvoir être déduits en sus du forfait de 2 %. Toutefois à la date de rédaction de ce guide l'Administration n'a pas, selon nous, admis expressément cette dernière solution. En cas de déduction supplémentaire, il convient donc de porter une mention spéciale sur sa déclaration.

#### b) Déduction forfaitaire de 2 % et exercice en société

**953** S'agissant des sociétés de personnes exerçant une activité non commerciale, le bénéfice imposable est déterminé au niveau de la société.

En conséquence, l'Administration considère que la **déduction forfaitaire de 2 % n'est applicable qu'aux sociétés de personnes exclusivement composées de médecins conventionnés du secteur I** (BOI-BNC-SECT-40, § 150, 4 mai 2016).

En pratique cette règle concerne l'ensemble des sociétés d'exercice avec mise en commun des honoraires (sociétés civiles professionnelles, sociétés en participation, sociétés de fait, convention d'exercice conjoint, SELARL unipersonnelle).

### 3° Abattement du groupe III

#### ■ Sources

BOI-BNC-SECT-40, § 170, 4 mai 2016

**954** Les médecins conventionnés du **secteur I**, relevant du régime de la **déclaration contrôlée**, sont autorisés à pratiquer un **abattement dit du groupe III** qui est déterminé en fonction de leur spécialité et des recettes conventionnelles déclarées.

Cet abattement **n'est pas représentatif de frais**, il est destiné à tenir compte des sujétions particulières des médecins du secteur I.

#### a) Recettes à retenir pour le calcul de l'abattement du groupe III

**955** Il s'agit des **seuls honoraires conventionnels**, y compris les honoraires pour soins aux invalides de guerre, et **avant déduction des honoraires rétrocedés**.

**956** Cela conduit à **exclure de la base de calcul les honoraires libres** des praticiens liés par une convention, même si le taux de ces honoraires n'excède pas celui prévu par la convention. **Sont exclus notamment** :

- les honoraires de dépassement ;
- les sommes versées par des confrères ;
- les recettes exonérées au titre de la permanence des soins (V. **981**) ;
- les sommes perçues au titre des frais de justice par les médecins-experts près les tribunaux ;
- les honoraires versés par les compagnies d'assurances à l'occasion des expertises consécutives à des accidents ou lors de la souscription d'assurance vie (honoraires de médecin-conseil notamment) ;
- les honoraires versés par l'Administration (médecins assermentés) ;
- les honoraires versés par les patients non assurés sociaux.

#### b) Praticiens exerçant en société

**957** Lorsque les médecins conventionnés exercent en **cabinet de groupe avec partage des honoraires**, le **montant de l'abattement du groupe III** est calculé pour chaque associé à partir de la part lui revenant dans les recettes du groupement (BOI-BNC-SECT-40, § 220, 4 mai 2016).

#### Barème de la déduction du groupe III

Catégories de médecins	Recettes provenant d'honoraires conventionnels	Montant de la déduction du groupe III
Omnipraticiens (généralistes)	N'excédant pas 9 100 €	770 €
	Compris entre 9 100 € et 12 150 €	920 €
	Compris entre 12 150 € et 15 200 €	1 220 €
	Compris entre 15 200 € et 18 250 €	1 530 €
	Compris entre 18 250 € et 21 300 €	1 830 €
	Compris entre 21 300 € et 24 350 €	2 140 €
	Compris entre 24 350 € et 27 400 €	2 440 €
	Compris entre 27 400 € et 30 450 € Supérieur à 30 450 €	2 750 € 3 050 €
Spécialistes médicaux	N'excédant pas 9 100 €	770 €
	Compris entre 9 100 € et 12 150 €	920 €
	Compris entre 12 150 € et 16 750 €	1 220 €
	Compris entre 16 750 € et 19 800 €	1 530 €
	Compris entre 19 800 € et 22 850 €	1 830 €
	Compris entre 22 850 € et 25 900 €	2 140 €
	Compris entre 25 900 € et 28 950 €	2 440 €
	Compris entre 28 950 € et 32 000 € Supérieur à 32 000 €	2 750 € 3 050 €
Chirurgiens et spécialistes chirurgicaux	N'excédant pas 9 100 €	770 €
	Compris entre 9 100 € et 15 200 €	920 €
	Compris entre 15 200 € et 18 250 €	1 220 €
	Compris entre 18 250 € et 22 850 €	1 530 €
	Compris entre 22 850 € et 27 400 €	1 830 €
	Compris entre 27 400 € et 30 450 €	2 140 €
	Compris entre 30 450 € et 33 500 €	2 440 €
	Compris entre 33 500 € et 36 550 € Supérieur à 36 550 €	2 750 € 3 050 €

Catégories de médecins	Recettes provenant d'honoraires conventionnels	Montant de la déduction du groupe III
Electro-radiologistes qualifiés	N'excédant pas 15 200 €	770 €
	Compris entre 15 200 € et 24 350 €	920 €
	Compris entre 24 350 € et 33 500 €	1 220 €
	Compris entre 33 500 € et 41 150 €	1 530 €
	Compris entre 41 150 € et 48 750 €	1 830 €
	Compris entre 48 750 € et 51 800 €	2 140 €
	Compris entre 51 800 € et 57 900 €	2 440 €
	Compris entre 57 900 € et 64 000 €	2 750 €
	Supérieur à 64 000 €	3 050 €

### c) Installation, cessation ou décès en cours d'année

**958** Le montant des honoraires conventionnels, perçus, est ramené à l'année pour déterminer le montant annuel de l'abattement applicable. Ensuite, le montant de la déduction est réduit prorata temporis.

**Exemple** Un médecin généraliste conventionné s'installe le 15 octobre 2018 et réalise des recettes non commerciales qui proviennent :

- d'honoraires conventionnels à concurrence de 9 200 € ;
- d'honoraires libres à concurrence de 2 000 €.

Total des honoraires encaissés au cours de l'année 11 200 €.

Si ce praticien avait exercé sa profession pendant une année entière, ses recettes provenant d'honoraires conventionnels seraient élevées à :  $9\,200 \text{ €} \times 24/5 = 44\,160 \text{ €}$  (le calcul du prorata est effectué par quinzaine).

Le montant annuel de la déduction au titre de l'abattement du groupe III doit être calculé sur la base de recettes de 44 160 € soit 3 050 €.

Comme le praticien n'a en fait exercé que pendant cinq quinzaines, le montant de la déduction au titre du groupe III doit être réduit prorata temporis (soit  $3\,050 \text{ €} \times 5/24 = 635,42 \text{ €}$  arrondis à 635 €).

### d) Médecins dont l'activité salariée est prépondérante

**959** Dans le cadre de l'ancienne doctrine administrative référencée (Doc. adm. 5 G-4411, § 33 à 41 et à jour au 15 septembre 2000), il avait été précisé le régime des médecins dont l'activité principale est rémunérée par un salaire et qui exercent accessoirement la médecine libérale (professeurs, chefs de travaux pratiques, chefs de clinique des facultés et écoles de médecine, médecins spécialistes d'hôpitaux et d'hospices, les médecins des hôpitaux psychiatriques, des sanatoriums, des maisons d'enfants, etc.).

**960** Pour ces praticiens, il convenait, tout d'abord, de **faire la masse des salaires bruts perçus** (avant déduction de la cotisation salariale de sécurité sociale et des retenues pour la retraite) **et des honoraires conventionnels**, afin de les classer dans la tranche appropriée du barème.

La somme à imputer sur les recettes non commerciales était ensuite obtenue en appliquant au total des frais correspondant à la tranche de recettes ainsi déterminée, le **rapport existant entre les honoraires conventionnels et l'ensemble formé par les honoraires conventionnels et les salaires bruts**.

Bien que non reprises dans la nouvelle base BOFIP, ces dispositions continuent selon nous à s'appliquer.

**Exemple** Praticien généraliste dont les revenus professionnels de l'année se décomposent de la façon suivante :

- salaires bruts hospitaliers 15 000 € ;
- recettes provenant d'honoraires conventionnels 7 500 € ;
- Sous-total 22 500 € ;
- recettes provenant d'honoraires libres 1 000 € ;
- Total général 23 500 €.

Le niveau atteint par le salaire brut et les recettes provenant d'honoraires conventionnels (22 500 €) ouvre droit à une déduction de 2 140 € qui doit être réduite compte tenu du caractère prépondérant de l'activité salariée :  $2\,140 \text{ €} \times 7\,500 \text{ €} / 22\,500 \text{ €} = 713,33 \text{ €}$  (arrondis à 713 €).

## 4° Déduction complémentaire de 3 %

**961** Les médecins conventionnés du secteur 1, relevant du **régime de la déclaration contrôlée**, peuvent bénéficier d'une **déduction complémentaire de 3 %** (qui n'est pas représentative de frais), calculée sur la même assiette que l'abattement du groupe III, c'est-à-dire sur le montant des **seuls honoraires conventionnels**, y compris les honoraires pour soins aux invalides de guerre, et avant déduction des honoraires rétrocedés (V. **954**).

**962** Lorsque les médecins conventionnés exercent en **cabinet de groupe**, le **montant de la déduction complémentaire de 3 %** est calculé pour chaque associé à partir de la part lui revenant dans les recettes du groupement (BOI-BNC-SECT-40, § 220, 4 mai 2016).

## C. – INCIDENCES DE L'ADHÉSION OU NON À UNE ASSOCIATION AGRÉÉE

### 1° Médecins du secteur I non adhérents d'une association agréée

#### ■ Sources

BOI-BNC-SECT-40, § 50 à 80, 4 mai 2016

**963** Contrairement aux dispositions de la loi, une **tolérance administrative** dispense les médecins conventionnés du secteur I, **non adhérents d'une association agréée**, de tenir le livre journal des recettes pour la partie de leurs honoraires couverte par la convention. Ils ont alors la possibilité de déclarer leurs recettes à partir des relevés des caisses sociales (SNIR, Mutuelle des anciens combattants, MSA).

**964** Cette tolérance ne lie pas l'Administration qui conserve la possibilité de corriger le bénéfice en prenant en compte les recettes effectivement perçues par le médecin au cours de l'année et en écartant celles figurant sur les relevés.

Les prestations non couvertes par la convention sont à ajouter aux sommes figurant sur les relevés (collaboration avec des laboratoires pharmaceutiques, honoraires de conseil).

**IMPORTANT** Cette tolérance ne peut en aucun cas être appliquée aux médecins adhérents d'une association agréée.

**965** Les médecins non adhérents d'une association agréée bénéficient des déductions et abattements conventionnels (2 %, 3 %, groupe III) (V. **950**). Ils sont **soumis à la majoration de 25 % de leur bénéfice** qui est calculée après application de ces déductions et abattements. Cette majoration n'est pas plafonnée.

### 2° Médecins du secteur I adhérents d'une association agréée

#### ■ Sources

BOI-BNC-SECT-40, § 50 à 80 et 300, 4 mai 2016

#### a) Obligation de comptabiliser l'ensemble des recettes

**966** Lorsqu'ils adhèrent à une association agréée, les médecins conventionnés du secteur I sont soumis aux **obligations comptables de droit commun des adhérents d'associations agréées**. La **tolérance de dispense de comptabilisation des recettes conventionnelles ne leur est donc pas applicable**.

Ainsi, lorsqu'un médecin du secteur I non adhérent qui appliquait la mesure de tolérance l'autorisait à déclarer ses recettes à partir des relevés des caisses sociales décide d'adhérer à une association agréée, un changement de mode de comptabilisation doit être opéré.

Pour la dernière année d'application de la dispense de comptabilisation des honoraires, les relevés pris en compte pour l'établissement de la déclaration n'intègrent pas la totalité des honoraires encaissés. Ce reliquat d'honoraires non déclarés n'est pas non plus pris en compte au titre de l'année suivante puisque ce sont les recettes réelles qui doivent être retenues dès le 1<sup>er</sup> janvier.

Les praticiens se trouvent donc, dans cette situation, exposés à des redressements pour les honoraires non déclarés au titre de la dernière année d'application de la dispense. Cette régularisation nécessite un rapprochement acte par acte entre :

- le détail des relevés des organismes sociaux ;
- et la comptabilité des recettes réelles, de la première année de changement de comptabilisation pour déceler les honoraires figurant sur les relevés, mais pas dans la comptabilité des recettes réelles.

#### b) Non-cumul des abattements conventionnels et de la dispense de majoration du bénéfice

**967** Les médecins conventionnés du secteur I adhérents d'une association agréée **doivent choisir entre :**

- la **déduction de l'abattement du groupe III et la déduction complémentaire de 3 % qui entraîneront l'application de la majoration de 25 % de leur bénéfice ;**

Les praticiens qui choisissent de déduire les abattements conventionnels doivent veiller à reporter le montant de leur bénéfice après déduction de ces abattements au cadre « REVENUS NON COMMERCIAUX PROFESSIONNELS » de la déclaration des revenus n° 2042 C PRO, **case « sans AA »**.

- la **dispense de majoration de leur bénéfice de 25 %** à laquelle ouvre droit l'adhésion à une association agréée (V. **3407**).

Les praticiens qui ont choisi de bénéficier de la dispense de la majoration doivent déclarer le montant de leur bénéfice au cadre « REVENUS NON COMMERCIAUX PROFESSIONNELS » de la déclaration des revenus n° 2042 C PRO, **case « avec AA »**.

**IMPORTANT** Quelle que soit l'option choisie entre d'une part la déduction des abattements conventionnels (groupe III et 3 %) et, d'autre part, la dispense de majoration de 25 % du bénéfice imposable, les médecins conventionnés du secteur peuvent bénéficier de la déduction forfaitaire de 2 % représentative de frais professionnels (V. 950).

### c) Régime spécifique pour la première année d'adhésion

**968** Pour inciter les médecins conventionnés du secteur I à adhérer à une association agréée, il est admis qu'ils peuvent cumulativement bénéficier, au titre de la première année d'adhésion à une association agréée, à la fois :

- de la déduction complémentaire de 3 % sur leurs recettes conventionnelles et ;
- de la dispense de majoration de 25 % de leur bénéfice imposable.

Pour produire ses effets fiscaux au titre d'une année donnée, l'adhésion à une association agréée doit intervenir dans les cinq premiers mois de l'année civile. Pour bénéficier du cumul de la déduction de 3 % et de l'absence de majoration de 25 % des revenus, les médecins doivent donc adhérer dans ce délai. En cas de début d'activité, l'adhésion doit intervenir dans les cinq mois pour que l'abattement puisse être calculé au titre de l'année d'installation. Les praticiens qui sont dans ce cas peuvent également bénéficier du cumul pour ladite année.

**IMPORTANT** Ce cumul est admis une seule fois au titre de la première année d'adhésion à une association agréée. S'agissant d'un avantage fiscal important, le médecin qui adhère pour la première fois à une association agréée doit penser à pratiquer cette déduction, ligne 43 de la déclaration n° 2035 B.

## 3° Médecins du secteur II et non conventionnés

### ■ Sources

BOI-BNC-SECT-40, § 30, 4 mai 2016

**969** Ces médecins doivent tenir une comptabilité réelle des recettes et des dépenses professionnelles et doivent mentionner sur la déclaration n° 2035, les montants des recettes et des dépenses issues du livre journal. Ils ne peuvent pas appliquer les abattements conventionnels (2 %, groupe III et 3 %) et ils ont donc toujours intérêt à adhérer à une ARAPL pour bénéficier de la dispense de majoration de 25 % de leur bénéfice.

## D. – RÈGLES PARTICULIÈRES AUX MÉDECINS REMPLAÇANTS

**970** Les médecins remplaçants perçoivent du praticien titulaire du cabinet, des « rétrocessions d'honoraires » qu'ils enregistrent en honoraires dans le livre journal à la date de leur réception, en mentionnant l'identité du praticien titulaire.

Ils bénéficient parfois d'avantages en nature (nourriture, logement), qui doivent être inscrits en « gains divers » sur l'annexe n° 2035 A.

S'agissant des modalités d'évaluation des avantages en nature (V. 156).

Ils ne peuvent pas encaisser directement en leur nom propre le montant des actes.

Ils perçoivent les honoraires pour le compte du médecin remplacé et doivent les lui remettre dans leur intégralité.

**971** Les médecins remplaçants peuvent bénéficier, sous certaines conditions, du régime d'exonération applicable dans les zones franches urbaines (V. 1132) et du régime d'exonération des honoraires perçus dans le cadre de la permanence des soins (V. 981).

On précise toutefois que les médecins remplaçants qui exercent en ZFU ne bénéficient pas de l'exonération de la contribution économique territoriale si leur domicile est situé hors ZFU sauf si l'activité a été exercée dans l'établissement du médecin titulaire lequel est lui-même situé en ZFU (CAA Nantes, 27 juill. 2009, n° 08NT03282).

**IMPORTANT** En revanche, les médecins remplaçants ne peuvent pas bénéficier des exonérations applicables aux professionnels implantés dans une ZRR dès lors que le dispositif, même modifié à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011, n'a pas ouvert le dispositif aux extensions d'activités préexistantes et précise que « l'existence d'un contrat, quelle qu'en soit la dénomination, ayant pour objet d'organiser un partenariat caractérise l'extension d'une activité préexistante lorsque le professionnel bénéficie de l'assistance de ce partenaire dans des conditions telles que ce professionnel est placée dans une situation de dépendance » (CGI, art. 44 quinquies) (V. 1196).

## 1° Dépenses déductibles des médecins remplaçants

**972 Frais de véhicule et de déplacement** – La déclaration des médecins remplaçants se caractérise par l'importance des frais de véhicules (V. 337).

Il est recommandé de garder un détail précis des déplacements effectués dans le cadre des remplacements.

**973 Frais de soutenance de thèse** – Dans la mesure où elles ont un lien direct avec l'exercice de la profession ou sont susceptibles de conférer aux intéressés des avantages professionnels, les dépenses entraînées par la soutenance d'une thèse peuvent être **déductibles**, après imputation des subventions éventuellement reçues à cette occasion.

**974 Frais de repas** – Les frais de repas pris régulièrement sur le lieu de travail sont, **sous certaines conditions**, admis en déduction (V. 267).

**975 Contribution économique territoriale** – Les médecins remplaçants sont imposables à la contribution économique territoriale dès lors que le nombre de leurs actes, la durée des remplacements et l'importance de leurs recettes sont suffisants pour caractériser l'exercice habituel d'une profession.

Concernant la **cotisation foncière des entreprises** due le cas échéant à raison des activités de remplacement, l'Administration avait précisé qu'elle était établie au lieu du principal établissement mentionné par les intéressés sur leur déclaration de résultat, c'est à dire, le plus souvent leur habitation principale lorsqu'ils ne disposent pas de locaux ou de terrains (BOI-IF-CFE-20-40-20, 26 juin 2014, § 1 à 20). Toutefois, dans un arrêt récent (CE 15 févr. 2012, n° 333677), le Conseil d'État a infirmé cette doctrine en précisant que lorsqu'un médecin a effectué au cours de la même année plusieurs remplacements, il est imposable à la CFE, à l'adresse du cabinet où son activité a été prépondérante. L'Administration n'ayant pas encore rapporté cette doctrine, cette dernière lui reste le cas échéant opposable.

**976 Remplacements et TVA** – Les membres des professions médicales ou paramédicales qui demandent à un confrère de les remplacer sont **autorisés à ne pas soumettre à la TVA les sommes perçues à ce titre, quels que soient les motifs** pour lesquels le titulaire du cabinet fait appel à un remplaçant (maladie, congé, formation post-universitaire, exercice d'un mandat électif auprès d'une organisation professionnelle, etc.) **dès lors que ce remplacement revêt un caractère occasionnel et limité dans le temps** (V. 1719).

En revanche les sommes reçues d'un assistant collaborateur sont soumises à TVA sous réserve de l'application du régime de la franchise en base.

Pour les cas d'assujettissement à la TVA lorsque le remplacement ne présente plus un caractère occasionnel (V. 1721).

## 2° Incidences de l'adhésion à un organisme agréé

### ■ Sources

BOI-BNC-SECT-40, § 290, 4 mai 2016

**977 Les médecins remplaçants ne peuvent en aucun cas bénéficier des avantages fiscaux spécifiques** accordés aux médecins conventionnés du secteur I (2 %, 3 %, groupe III) tant qu'ils ne sont pas installés (V. 978). Ils **bénéficient en revanche de la dispense de majoration de 25 % de leur bénéfice et, éventuellement, de la réduction d'impôt pour frais d'adhésion et tenue de comptabilité** en adhérant à une ARAPL (V. 835).

**IMPORTANT** L'adhésion à une association agréée doit intervenir dans les 5 mois du début de cette activité de remplaçant (CGI, ann. II, art. 371 W). Il est toutefois admis que l'avantage fiscal de l'adhésion soit accordé aux remplaçants qui n'ont adhéré que dans les cinq mois suivant leur installation définitive, dès lors qu'ils se sont conformés pendant toute la durée de leur activité, y compris au cours de la période de remplacement, aux obligations imparties aux adhérents d'associations agréées. Ils sont considérés comme des primo-adhérents. Cette condition est considérée comme remplie lorsque les documents comptables des intéressés répondent aux normes fixées par la Nomenclature des comptes des Professions libérales.

## 3° Incidences de l'installation définitive du médecin remplaçant

### ■ Sources

BOI-BNC-SECT-40, § 290, 4 mai 2016

**978 Les médecins remplaçants adhérents d'une association agréée qui s'installent** (achat ou création de clientèle) et choisissent de pratiquer des honoraires conventionnels (secteur I), sont susceptibles de bénéficier des abattements conventionnels pour la période ouverte à compter de leur adhésion à la convention nationale des médecins.

**979 S'ils restent adhérents d'une association agréée après cette installation**, ils bénéficient à titre exceptionnel au titre de la première année civile suivant celle au cours de laquelle ils ont été conventionnés, **du cumul** :

- de la dispense de majoration de 25 % de leur bénéfice ;
- et de la déduction complémentaire de 3 %.



## E. – TABLEAU RÉCAPITULATIF DES DIFFÉRENTS RÉGIMES APPLICABLES AUX MÉDECINS

**980** Le tableau ci-après récapitule sommairement le régime fiscal applicable aux médecins selon qu'ils relèvent ou non du secteur I, qu'ils aient ou non le statut de remplaçant.

**Tableau récapitulatif des avantages fiscaux particuliers des médecins sous conditions d'application**

	Médecins secteur I		Autres médecins <sup>(1)</sup>
Adhérent d'une ARAPL <sup>(2)</sup>	<b>1<sup>re</sup> année d'adhésion :</b> - dispense de la majoration de 25 % - déduction forfaitaire de 2 % - déduction complémentaire de 3 % - obligations comptables des adhérents des associations agréées	OU	- déduction forfaitaire de 2 % - abattement groupe III - déduction complémentaire de 3 % - majoration de 25 % (après application de l'abattement et des déductions) - obligations comptables des adhérents des associations agréées
	<b>Après la 1<sup>re</sup> année d'adhésion :</b> - dispense de la majoration de 25 % - déduction forfaitaire de 2 % - obligations comptables des adhérents des associations agréées		
Non adhérent d'une ARAPL	- déduction forfaitaire de 2 % - abattement groupe III - déduction complémentaire de 3 % - majoration de 25% (après application de l'abattement et des déductions) - obligations comptables (CGI, art. 99) - déclaration des honoraires selon relevé des caisses sociales (tolérance, V. 963)		- majoration de 25 % - obligations comptables (CGI, art. 99)
Exercice en zone déficitaire en soins	exonération d'impôt sur le revenu à hauteur de 60 jours de permanence par an (V. 981)		
	Revalorisation de 20 % des honoraires perçus au titre d'une activité en groupe exercée dans la zone par : - les médecins généralistes conventionnés ; - ou médecins généralistes secteur II ayant opté pour la coordination des soins (V. 989) Les remplaçants ne sont pas concernés.		
(1) Médecins secteur II, médecins hors convention et médecins remplaçants non installés			
(2) Pour tous les adhérents : - réduction d'impôt, s'ils ne dépassent pas le seuil de recettes du régime déclaratif spécial et optent pour le régime de la déclaration contrôlée (V.835),			

## F. – EXONÉRATION PARTIELLE DES RECETTES DANS LE CADRE DE LA PERMANENCE DES SOINS

### 1° Conditions d'application de l'exonération

#### ■ Sources

L. n° 2009-879, 21 juill. 2009 ; D. n° 2010-809, 13 juill. 2010 ; CGI, art. 151 ter ; BOI-BNC-CHAMP-10-40-20, 2 déc. 2015 ; CE, n° 386237, 18 sept. 2015

**981** Afin d'inciter les médecins à participer à la **permanence des soins dans les zones déficitaires en offre de soins**, les rémunérations perçues à ce titre par les médecins (rémunération d'astreintes et majorations spécifiques prévues par l'annexe 1 à la convention médicale du 26 juillet 2011), ou le cas échéant leurs remplaçants sont **exonérées d'impôt** sur le revenu à hauteur de 60 jours de permanence par an.

#### a) Praticiens implantés dans une zone déficitaire en offre de soins

**982** Pour bénéficier de l'exonération, les médecins libéraux doivent être **installés dans une des zones urbaines ou rurales déficitaires en offre de soins** définies par les missions régionales de santé.

La liste des communes concernées est arrêtée par les missions régionales de santé.

**983** La condition d'exercice dans une zone déficitaire est remplie lorsque le secteur pour lequel le médecin est inscrit au tableau de permanence comprend au moins une zone urbaine ou rurale visée ci-dessus.

Il appartient donc au médecin de justifier, d'une part, de son inscription au tableau de permanence des soins et, d'autre part, de la présence d'au moins une commune, ou le cas échéant d'une partie d'une commune (quartier, arrondissement, lieu-dit), dans une zone urbaine ou rurale déficitaire en offre de soins dans le secteur pour lequel ce tableau est établi.

Il n'est pas exigé que la permanence soit assurée dans une zone déficitaire de manière continue tout au long de l'année.

**IMPORTANT** L'Administration admet qu'à titre exceptionnel, l'exonération s'applique également aux médecins remplaçants non inscrits au tableau de permanence mais qui interviendraient sur appel du médecin régulateur en remplacement du médecin de permanence indisponible (BOI-BNC-CHAMP-10-40-20, § 160, 2 déc. 2015).

## b) Praticiens participant personnellement à la permanence des soins

**984** Seuls, les praticiens ayant participé personnellement à la permanence des soins peuvent bénéficier de cette exonération. À cet égard, l'Administration a précisé que les rémunérations perçues par les médecins libéraux régulateurs qui participent aux gardes médicales de régulation dans le cadre de la permanence des soins sont exonérées d'impôt sur le revenu, sous les mêmes conditions et limites que les médecins intervenant sur le terrain (BOI-BNC-CHAMP-10-40-20, 2 déc. 2015, § 250 ; CAA Lyon n° 13LY01915, 26 juin 2014).

En cas d'exercice en association (associations de permanence des soins) ou en société (sociétés civiles professionnelles, SEL) les rémunérations d'astreintes et les majorations spécifiques pour la permanence des soins doivent être individualisées pour chaque praticien au sein de l'association ou de la société pour la détermination de sa quote-part de bénéfices correspondant à ces droits.

**Remarque** Initialement, l'Administration réservait l'application de ces dispositions aux seuls professionnels imposés dans la catégorie des BNC. Toutefois, le Conseil d'État a infirmé cette analyse et précisé que les médecins exerçant au sein d'une société d'exercice libéral peuvent également bénéficier de l'exonération dès qu'ils n'ont pas la qualité de salarié au sens du Code du travail (quand bien même ils sont assimilés aux salariés sur le plan fiscal ou social) et alors même qu'ils ne sont pas imposés en leur nom à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux (CE, 18 sept. 2015, n° 386237). L'Administration a donc modifié sa doctrine et précise désormais, de façon plus générale, que les médecins imposés dans la catégorie des traitements et salaires bénéficient, toutes conditions étant remplies par ailleurs, de l'exonération (BOI-BNC-CHAMP-10-40-20, 2 déc. 2015, § 250).

## 2° Portée de l'exonération

### ■ Sources

BOI-BNC-CHAMP-10-40-20, § 180 à 290, 2 déc. 2015

### a) Recettes exonérées

**985** Les médecins qui répondent aux conditions d'exonération ne doivent pas comprendre dans leur bénéfice imposable les rémunérations perçues au titre des astreintes et les majorations spécifiques à la permanence des soins, à hauteur de 60 jours de permanence par an.

En cas de dépassement sur une année civile de la limite de 60 jours de permanence, il appartient au médecin de répartir, sous sa responsabilité, les journées de permanence assurées entre celles qu'il souhaite inclure dans le décompte de 60 jours pour l'application de l'exonération et celles qu'il souhaite exclure de ce décompte. Il répartit alors librement les rémunérations perçues pour ces permanences entre celles attachées à la période exonérée et celles excédant le seuil. Toutefois, à titre de simplification, il sera admis que, dans l'hypothèse d'un dépassement de cette limite, la partie des rémunérations exonérée au titre de la permanence des soins soit calculée de manière forfaitaire en appliquant à l'intégralité des sommes perçues au cours de l'année civile le rapport suivant : Soixante / Nombre de jours de permanence (BOI-BNC-CHAMP-10-40-20, 2 déc. 2015, § 220 et 230).

**986** Les autres actes facturés aux patients lors de la visite à domicile ou de la consultation (visite ou consultation, actes techniques) n'entrent pas dans le champ de l'exonération (CAA Bordeaux, n° 16BX01244, 6 nov. 2018). Les recettes ainsi exonérées ne sont pas prises en compte pour la détermination de l'abattement du groupe III et de la déduction complémentaire de 3 % applicables aux médecins conventionnés (secteur 1).

En revanche, l'exonération est sans incidence sur l'assiette de la déduction forfaitaire de 2 % (V. 950).

### b) Obligations déclaratives

**987** Pour les médecins soumis au régime de la déclaration contrôlée :

- en cas d'exercice à titre individuel : le montant des recettes exonérées doit être mentionné en « divers à déduire » à la ligne CI « dont exonération médecins zones déficitaires en offre de soins » de l'imprimé n° 2035 B ;
- en cas d'exercice en société : la quote-part du résultat mentionnée au cadre III « répartition des résultats entre les associés » de la déclaration n° 2035 est diminuée des recettes exonérées pour chaque associé concerné.

Pour les médecins soumis au régime déclaratif spécial, les recettes exonérées sont retranchées des recettes déclarées sur la déclaration n° 2042.

## G. – REVALORISATION DES HONORAIRES PERÇUS DANS UNE ZONE DÉFICITAIRE EN OFFRE DE SOINS

### 1° Régime juridique des aides

**988 Rappel** – Comme l'exonération d'impôt sur le revenu accordée dans le cadre de la permanence des soins effectuées dans une zone déficitaire en offre de soins (V. 981), et toujours dans le but d'améliorer la répartition des médecins sur le territoire national, l'avenant n° 20 à la convention nationale organisant les rapports entre les médecins libéraux et l'assurance maladie signé le 7 février 2007 (JO 28 mars 2007) avait prévu que les médecins généralistes (secteur I ou secteur II ayant opté pour la coordination des soins) installés ou s'installant en groupe dans certaines zones déficitaires en soins bénéficient, sur option, d'une aide égale à 20 % du montant des honoraires qu'ils perçoivent au titre de l'activité exercée dans la zone au cours de l'année civile (le cas échéant au prorata de la date d'entrée du praticien dans l'option). Ce dispositif devait prendre fin le 11 février 2010 date à laquelle se posait le problème du renouvellement de la convention médicale de 2005. Un règlement arbitral fixé par l'arrêté du 3 mai 2010 a toutefois reconduit la plupart des dispositions conventionnelles contenues dans la convention médicale de 2005 jusqu'à l'entrée en vigueur d'une prochaine convention.

**989** Dans ce cadre, une nouvelle convention a été adoptée et approuvée par un arrêté du 22 septembre 2011 (JO, 25 septembre 2011). Au titre de cette nouvelle convention, un nouveau zonage a été déterminé par arrêté (Arrêté du 21 décembre 2012 modifié par l'arrêté 12 juin 2012) afin de fixer les zones dites « sous-médicalisées » dans lesquelles cette aide pourra être versée. Ce nouveau zonage est effectif depuis le 1<sup>er</sup> trimestre 2012.

La liste de zones concernées est consultable sur le site de l'agence régional de santé (ARS) : [www.ars.sante.fr](http://www.ars.sante.fr).

L'option de l'avenant n° 20 a été alors abandonnée et remplacée par deux autres options :

► **« l'option démographie »** laquelle concerne les médecins en groupe ou isolés exerçant en pôles de santé et consiste en une aide à l'investissement de 5 000 € annuels pendant 3 ans (2 500 € en pôle de santé), ainsi qu'un bonus de 10 % (5 % en pôle santé) sur les honoraires plafonnés à 20 000 € annuels (10 000 € en pôle santé) ;

Pour bénéficier de cette option le praticien s'engage :

- à exercer au sein d'un groupe formé entre médecins ou d'un groupe pluridisciplinaire, quelle que soit sa forme juridique, ou dans le cadre d'un pôle de santé ;
- à justifier d'une activité réalisée au 2/3 auprès de patients résidant dans la zone concernée et à être installé dans la dite zone ou à proximité immédiate (5 km en zone rurale, 2 km en zone urbaine) ;
- à ne pas cesser son activité pendant 3 ans, hors circonstances exceptionnelles validées par la commission paritaire régionale (CPR) ;
- à ne pas changer son lieu d'exercice pendant une durée de trois années consécutives à compter de la date d'adhésion ;
- faire appel à des remplaçants ou s'organiser avec un autre praticien du groupe ou du pôle de santé, pour répondre aux besoins de soins de la patientèle ;
- permettre la réalisation de vacations, au sein du cabinet, de médecins spécialistes ou d'auxiliaires médicaux ;
- participer à la permanence des soins dans le cadre de l'organisation régionale, conformément aux textes réglementaires.

► **« l'option santé solidarité territoriale »** laquelle concerne les médecins du secteur I et, sous conditions, ceux du secteur 2 consiste en une rémunération complémentaire égale à 10 % du montant de l'activité réalisée dans la zone et la prise en charge des frais de déplacements.

Pour bénéficier de cette option le praticien doit :

- s'engager pour une durée de trois ans,
- exercer au minimum 28 jours par an dans une zone sous dotée.

**Remarque** Pour les médecins ayant souscrit l'option de l'avenant n° 20, deux situations ont pu se présenter :

- la zone dans laquelle le médecin bénéficiaire des mesures de l'avenant n° 20 ne figurait pas dans la nouvelle liste des zones sous-médicalisées : un dispositif transitoire a permis au professionnel de continuer à percevoir les aides de façon dégressive, savoir, 2/3 de l'aide la 1<sup>re</sup> année et 1/3, la 2<sup>e</sup> et dernière année ;
- la zone dans laquelle le médecin bénéficiaire des mesures de l'avenant n° 20 continuait à figurer dans la nouvelle liste : le dispositif de l'avenant n° 20 a pris fin mais le médecin a pu opter pour le nouveau dispositif.

Toutefois, cette convention ne donnant pas entièrement satisfaction, une nouvelle convention a été adoptée (V. 990).

**990 Convention nationale du 25 août 2016 (JO, 22 octobre 2016)** – Au regard des résultats obtenus par les précédents dispositifs conventionnels mis en place (avenant 20 à la convention médicale de 2005 et options démographie et santé solidarité territoriale de la convention médicale de 2011) de nouvelles mesures ont été adoptées dans le cadre d'une nouvelle convention signée le 26 août 2016.

Cette nouvelle convention est entrée en vigueur le 24 octobre 2016 (A. 23 oct. 2016) et est conclue pour une durée de cinq ans à compter de sa date d'entrée en vigueur. A compter de cette entrée en vigueur, il est mis fin à la possibilité d'adhérer à l'option démographie et à l'option santé solidarité territoriale issues de la convention de 2011 précitée.

Les options démographie en cours à la date d'entrée en vigueur de la présente convention s'appliquent jusqu'à leur terme. Les options santé solidarité territoriale en cours à la date d'entrée en vigueur de la présente convention s'appliquent jusqu'à l'adoption par le directeur général de l'ARS, du contrat type régional de solidarité territoriale. À compter de la publication de ce contrat type régional de solidarité territoriale médecin, il est mis fin aux options santé solidarité territoriale en cours. Il est proposé aux médecins concernés de souscrire au nouveau contrat de solidarité territoriale.

Ces mesures sont destinées à renforcer certains des dispositifs existants et en créer de nouveaux afin de favoriser l'installation dans les zones déterminées selon les modalités prévues par le décret n° 2017-632 du 25 avril 2017 par chaque agence régionale de santé (ARS). Cette convention prévoit donc la création de plusieurs contrats type nationaux applicables au sein des zones définies au niveau des ARS, à savoir :

► **le contrat d'aide à l'installation des médecins (CAIM)** : ce contrat prévoit le versement d'une aide forfaitaire de 50 000 € (installation à temps plein) versée au moment de l'installation dans les zones définies ci-dessus de médecins exerçant une activité libérale conventionnée au sein d'un groupe formé entre médecins (ou d'un groupe pluri-professionnel) et s'engageant à participer au dispositif de permanence des soins ambulatoire ; Pour un même médecin, ce contrat n'est cumulable ni avec le COTRAM ni avec le COSCOM (V. ci-dessous). Un médecin ne peut bénéficier qu'une seule fois de ce contrat.

Cette aide est versée à hauteur de 50 % à la signature du contrat et le solde à la date du 1<sup>er</sup> anniversaire du contrat. Le montant de 50 000 € est porté à 52 500 € si le médecin adhérent au contrat s'engage, à titre optionnel, à réaliser une partie de son activité libérale au sein d'un hôpital de proximité ;

► **le contrat de transition pour les médecins (COTRAM)** : ce contrat a pour objet de soutenir les médecins libéraux âgés d'au moins 60 ans et installés au sein des zones caractérisées par une insuffisance de l'offre de soins ou par des difficultés dans l'accès aux soins qui préparent leur cessation d'exercice et s'engage à accompagner pendant 3 ans un médecin conventionné, âgé de moins de 50 ans, nouvellement installé dans leur cabinet. Pour un même médecin, ce contrat n'est cumulable ni avec le CAIM, ni avec le COSCOM ni avec l'option démographie.

L'aide versée est égale à 10 % des honoraires tirés de son activité conventionnée clinique et technique (hors dépassements d'honoraires et rémunérations forfaitaires) dans la limite d'un plafond de 20 000 € par an ;

► **le contrat de stabilisation et de coordination pour les médecins (COSCOM)** : ce contrat valorise la pratique des médecins libéraux conventionnés exerçant dans les zones caractérisées par une insuffisance de l'offre de soins ou des difficultés d'accès aux soins qui s'inscrivent dans une démarche de prise en charge coordonnée des patients sur un territoire, soit par un exercice regroupé, soit en appartenant à une équipe de soins primaires ou à une communauté professionnelle territoriale de santé définies aux articles L. 1411-11-1 et L. 1434-12 du Code de santé publique.

Pour un même médecin, ce contrat n'est cumulable ni avec le CAIM, ni avec le COTRAM ni avec l'option démographie

Le médecin adhérent bénéficie d'une rémunération forfaitaire de 5 000 € par an majoré de d'un montant de 1 250 € s'il a réalisé une partie de son activité libérale au sein d'un hôpital de proximité. Ce médecin bénéficie également d'une rémunération complémentaire de 300 € par mois pour l'accueil d'un stagiaire à temps plein (aide proratisée en cas de temps partiel) s'il a accueilli des étudiants en médecine réalisant un stage ambulatoire dans les conditions définies à l'article 6.3. de la convention ;

► **le contrat de solidarité territoriale médecin (CSTM)** : ce contrat a pour objet d'inciter les médecins libéraux conventionnés n'exerçant pas dans une zone caractérisée par une insuffisance de l'offre de soins ou par des difficultés dans l'accès aux soins à exercer au minimum dix jours durant l'année leur activité libérale dans les zones précitées. Le médecin adhérent bénéficie dans ce cas d'une aide à l'activité correspondant à 10 % des honoraires tirés de l'activité conventionnée clinique et technique (hors dépassements d'honoraires et rémunérations forfaitaires) réalisée dans le cadre du contrat au sein des zones caractérisées par une insuffisance de l'offre de soins ou par des difficultés dans l'accès aux soins dans la limite d'un plafond de 20 000 € par an.

Le médecin bénéficie également d'une prise en charge des frais de déplacements engagés pour se rendre dans les zones précitées. Sur le régime fiscal de ces remboursements, V. 993.

## 2° Régime fiscal des aides à l'activité

**991 Aides à l'activité** – En l'absence de dispositions fiscales spécifiques ou de précisions administratives, le montant de ces aides devrait être imposé selon les règles de droit commun et **rattaché aux gains divers du praticien**. Par ailleurs, selon nos informations, cette aide s'analyserait comme un **complément de rémunération**, et pourrait à ce titre faire l'objet, pour les médecins du secteur I, de la déduction pour frais de 2 %, de la déduction complémentaire de 3 % et de l'abattement groupe III.

**En pratique** Sont notamment visés ici selon nous les aides versées dans le cadre du contrat **COTRAM**, **COSCOM** et **CSTM** (V. 990).

**IMPORTANT** En l'absence de commentaires administratifs précis, il est **impératif de joindre une mention expresse à la déclaration n° 2035** expliquant les modalités de calcul qui ont été retenues pour l'établissement de la déclaration.

**992 Aides à l'investissement** – Comme pour les aides à l'activité, aucune disposition fiscale ou précision administrative n'a été donnée. Il convient donc selon nous également d'imposer le montant des aides perçues selon les règles de droit commun (« gains divers ») ou, lorsqu'elles servent à financer certaines immobilisations, selon le régime d'étalement des subventions (CGI, art. 42 septies ; V. **1078** ; BOI-BNC-BASE-20-20, 3 févr. 2016, § 110).

**En pratique** Les aides versées dans le cadre du CAIM suivent, selon nous, ce régime.

**993 Remboursement de frais** – Ces remboursements constituent des recettes imposables. En contrepartie, les dépenses correspondantes sont comprises dans les charges déductibles (BOI-BNC-BASE-20-20, 3 févr. 2016, § 30).

## H. – AIDE AUX PRATICIENS TERRITORIAUX DE MÉDECINE GÉNÉRALE (PTMG)

### ■ Sources

L. n° 2012-1404, 17 déc. 2012, art. 46 ; D. n° 2013-736, 14 août 2013 ; Arrêtés, 14 août 2013

**994** Afin de lutter contre les déserts médicaux, il a été créé le statut de **praticien territorial de médecine générale (PTMG)** pour les professionnels qui n'exerçant pas à titre libéral depuis plus d'un an signe avec les agences régionales de santé un contrat sur la base duquel ils pourront percevoir une rémunération garantie au titre de leur activité exercée dans certaines zones déficitaires.

**995** Ce complément de rémunération est versé en contrepartie du respect de certaines obligations et notamment :

- l'installation dans une zone éligible ;
- assurer au moins 165 consultations par mois ;
- pratiquer les tarifs de secteur I remboursés par l'assurance maladie ;
- et participer à la permanence des soins ambulatoire.

Si ces conditions sont respectées, les professionnels bénéficient d'une rémunération mensuelle garantie de 6 900 € brut – avant déduction des charges sociales et des charges du cabinet pendant la durée du contrat. Ce montant de 6 900 € brut comprend le chiffre d'affaires réalisé par les 165 consultations mensuelles à 25 € (soit 4 125 €) complété d'une rémunération versée pour parvenir à 6 900 € brut si tant est que ce montant ne soit pas atteint par l'activité déployée. Si le professionnel ne réalise pas 165 consultations dans le mois, le complément de rémunération n'est pas versé le mois suivant. Ne sont pas pris en compte pour le décompte des 165 consultations les actes réalisés au titre de la permanence des soins. Les honoraires afférents à ces actes ne sont pas non plus retenus pour tenir compte du montant de l'aide.

Des informations détaillées sur ce dispositif sont disponibles sur le site [www.social-sante.gouv.fr](http://www.social-sante.gouv.fr).

**996** L'Administration n'a pas précisé les modalités d'imposition du complément de rémunération éventuellement versé par la CPAM pour atteindre ces 6 950 € bruts mais le statut de ces praticiens restant un statut de professionnel libéral, ledit complément de recettes doit selon nous s'analyser comme une subvention imposable et être rattaché aux gains divers du praticien.

## II. Vétérinaires

### A. – MODALITÉS D'IMPOSITION DES DIFFÉRENTES CATÉGORIES DE REVENUS

#### ■ Sources

BOI-BNC-CHAMP-10-30-10, § 260 à 360, 3 févr. 2016

#### **1° Secteur « prestations médicales et ventes annexes de médicaments, prophylaxie collective et police sanitaire »**

**997** L'ensemble des profits réalisés dans le cadre de ce secteur est soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des **bénéfices non commerciaux**.

Ce secteur comprend :

- les prestations de soins qui concourent au diagnostic, à la prévention ou au traitement des maladies des animaux ;
- les ventes de médicaments administrés au cours de ces prestations ;
- les ventes de médicaments effectuées dans le prolongement direct de l'acte médical ou chirurgical, quel que soit le montant de ces ventes (il s'agit des ventes de médicaments donnant lieu à l'établissement d'une ordonnance, qu'elles correspondent à la posologie initiale ou qu'elles soient consécutives à un renouvellement de posologie) (CGI, art. 155 ; CE, 31 mai 2000, n° 204712) ;
- les prestations réalisées dans le cadre des opérations de prophylaxie collective et de police sanitaire.

## 2° Secteur hors prestation médicale

**998** Le secteur hors prestation médicale concerne :

- les ventes de médicaments qui ne sont pas consécutives à la délivrance d'une ordonnance comme, par exemple, les ventes aux groupements de défense sanitaire ;
- les ventes de produits autres que des médicaments : aliments supplémentés, produits diététiques, condiments minéraux, pesticides, etc. ;
- les recettes provenant d'opérations dont l'objet essentiel n'est pas thérapeutique, telles que le toilettage, la prise en pension ou le gardiennage des animaux (sauf s'il s'agit d'une surveillance post-opératoire).

Les ventes de médicaments sont imposées dans la catégorie des bénéfices non commerciaux dans la mesure où ils constituent le prolongement de l'activité médicale, en application du 2 du I de l'article 155 du CGI. Les autres profits réalisés dans le cadre de ce secteur demeurent, en principe, imposables dans la catégorie des BIC s'ils ne peuvent être regardés comme le prolongement de l'activité médicale.

Cependant, il est admis que ces profits soient taxés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux (BNC) lorsque le montant des recettes réalisées dans le cadre de ce secteur n'excède pas 25 % du montant des recettes du secteur prestations médicales et ventes annexes, c'est-à-dire 20 % de l'ensemble des recettes réalisées dans les deux secteurs.

**IMPORTANT** Dans ce cas, le contribuable ne souscrit qu'une seule déclaration de revenus professionnels. En revanche, en cas de franchissement du seuil, l'Administration a récemment modifié sa doctrine en précisant que les recettes des deux secteurs devaient être taxées dans la catégorie d'imposition qui leur était propre (BOI-BNC-CHAMP-10-30-10, § 280 et 300, 3 févr. 2016) (auparavant, elle considérait que, dans cette hypothèse, la totalité des recettes des deux secteurs relevait des BIC). Cependant, afin d'éviter le passage au régime des BIC pendant une courte période, l'imposition dans la catégorie des BNC est maintenue pour l'année au titre de laquelle le seuil a été franchi pour la première fois.

## 3° Cas particuliers

**999 Exploitation d'une clinique pour animaux** – Les mêmes règles que celles applicables aux médecins exploitant une maison de santé doivent être respectées (BOI-BNC-CHAMP-10-30-10, 3 févr. 2016, § 80 à 90). La part de profit correspondant aux services médicaux proprement dits est imposable en BNC alors que celle afférente au service des fournitures est imposable en BIC.

L'article 155 du CGI n'est ici, selon l'Administration, jamais applicable.

**IMPORTANT** Même en cas de prépondérance des recettes commerciales, il n'y a pas de globalisation de l'imposition au titre des BIC.

**1000 Rémunérations perçues par les inspecteurs vétérinaires** – Les rémunérations perçues par les vétérinaires chargés de l'inspection des viandes dans les abattoirs municipaux ou du contrôle de la salubrité des animaux importés sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires.

# III. Agents généraux et autres intermédiaires en assurances

## A. – PRÉSENTATION GÉNÉRALE

### ■ Sources

C. assur., art. L. 511-1 à L. 550-1 ; C. assur., art. R. 511-1 à R. 530-12 ; C. assur., art. A. 512-1 à A. 530-1 ; BOI-BNC-CHAMP-10-30-50, § 270 et s., 7 juin 2017 ; BOI-BNC-SECT-10-10, § 1 et s., 12 sept. 2012 ; BOI-BNC-SECT-10-20, § 1 et s., 3 févr. 2016 ; BOI-BNC-SECT-10-30, 12 sept. 2012

## 1° Définition de l'activité d'intermédiation en assurances

**1001** L'intermédiation en assurance est l'activité qui consiste à présenter, proposer ou aider à conclure des contrats d'assurance ou à réaliser d'autres travaux préparatoires à leur conclusion.

**1002** Sont susceptibles d'exercer une activité d'intermédiation en assurance :

- les agents généraux d'assurance ;
- les courtiers d'assurance ;
- les mandataires d'assurance ;
- les mandataires d'intermédiaires d'assurance (sous-agents) ;
- les personnes physiques salariées commises à cet effet soit par une entreprise d'assurance, soit par un intermédiaire d'assurance.

## 2° Obligation d'immatriculation

**1003** Tout intermédiaire d'assurance doit être immatriculé sur un registre national tenu par l'Organisme pour le registre des intermédiaires en assurance (ORIAS) qui vérifie qu'il répond à l'ensemble des conditions requises pour exercer son activité.

L'inscription sur le registre ORIAS s'entend par catégorie d'inscription (agent général d'assurance, courtier d'assurance ou de réassurance, mandataire d'assurance, mandataire d'intermédiaire d'assurance). Elle est valable un an, au début de chaque année l'ORIAS adresse une circulaire indiquant la procédure de renouvellement d'inscription sur le registre.

## 3° Statuts des agents généraux d'assurances

**1004** Les agents généraux d'assurances exercent leur activité dans le respect de la réglementation professionnelle qui leur est propre, notamment des règles prévues aux articles L. 540-1 et L. 540-2 du Code des assurances, ainsi que des statuts de leur profession qui sont approuvés par décrets.

Il s'agit des décrets suivants :

- décret n° 49-317 du 5 mars 1949 portant homologation du statut des agents généraux d'assurances (accidents, incendie, risques divers) ;
- décret n° 50-1608 du 28 décembre 1950 portant homologation du statut des agents généraux d'assurances sur la vie ;
- décret n° 96-902 du 15 octobre 1996 portant approbation du statut des agents généraux d'assurances.

**1005** Le statut d'agent général issu du décret de 1996 s'applique à tous les traités de nomination signés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1997.

Toutefois, les agents généraux en fonction au 1<sup>er</sup> janvier 1997 continuent de relever des statuts de 1949 ou 1950, sauf option expresse de leur part pour le nouveau statut.

**1006** N'ont pas le statut d'agent général d'assurances : les intermédiaires d'assurances (courtiers etc.) ainsi que les sous-agents d'assurances et autres mandataires qui ne relèvent pas du statut des agents généraux d'assurances.

**IMPORTANT** Toutefois, les sous-agents d'assurances suivent le même régime fiscal que les agents généraux d'assurances et peuvent notamment opter pour le régime des traitements et salaires (CGI, art. 93, I ter).

## 4° Activités des agents généraux d'assurances

**1007** L'agent général d'assurances (ou le sous agent) exerce une activité indépendante de distribution et de gestion de produits et de services d'assurance en vertu d'un mandat écrit délivré par une ou plusieurs compagnies d'assurances. Mandataire des compagnies, il perçoit des commissions des compagnies d'assurances qu'il représente es qualité (commissions d'agents).

Il peut également percevoir des rémunérations au titre d'une activité de courtage ou d'activités accessoires (enseignement, activité financière).

On rappelle que contrairement à l'activité d'agent général, l'activité de courtage implique que l'agent :

- soit mandataire de ses clients (entreprises ou particuliers) et négocie pour eux, avec les compagnies, la signature de contrats d'assurances ou de produits financiers ;
- ne soit pas lié à une seule compagnie d'assurances dont il n'est par ailleurs pas mandataire.

Il peut enfin exercer, parallèlement à son activité d'agent, une autre activité professionnelle (une activité commerciale, industrielle, artisanale, agricole, une profession non commerciale autre que celle d'agent, la gérance de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés etc.).

**1008** Les rémunérations perçues dans le cadre de ces différentes activités sont imposées en fonction de leur nature selon des régimes différents (BNC, BIC, option pour l'imposition en traitements et salaires) et le cas échéant selon des modalités particulières qui tiennent compte des spécificités de cette activité.

La coexistence de ces différents régimes d'imposition ainsi que la prise en compte de certaines spécificités de l'activité d'agent général d'assurances ont pour conséquence de soumettre les agents généraux qui ont des revenus de nature différente à des obligations comptables et déclaratives qui peuvent s'avérer complexes notamment lorsque l'option pour les traitements et salaires est exercée.

Ainsi, dans certains cas, l'agent général peut être tenu de déposer :

- une déclaration n° 2035 pour les commissions d'agent et les revenus accessoires à ses bénéfices non commerciaux et une déclaration BIC pour les activités non accessoires relevant de cette catégorie d'imposition ;
- lorsqu'il opte pour l'imposition des commissions selon le régime des traitements et salaires :
  - une déclaration n° 2042 pour les commissions d'agent éligibles au régime des traitements et salaires,
  - une déclaration BIC pour les autres revenus relevant de cette catégorie d'imposition,
  - une déclaration n° 2035 pour les autres revenus accessoires BNC non rattachables aux traitements et salaires (V. 4).

## B. – EXERCICE À TITRE INDIVIDUEL

### 1° Régime fiscal de droit commun

#### ■ Sources

CGI, art. 93 ; BOI-BNC-CHAMP-10-30-50, § 270 et s., 7 juin 2017

#### a) Commissions issues de l'activité d'agent général

**1009** Les commissions perçues par les agents généraux d'assurances des compagnies d'assurances qu'ils représentent relèvent du régime des BNC selon les modalités de droit commun.

Les agents peuvent cependant, sur option et sous certaines conditions, relever du régime fiscal des traitements et salaires pour les commissions reçues et déclarées par les compagnies d'assurances (V. 1015).

**1010** Afin de tenir compte de certaines spécificités liées à leur activité, il a été précisé que :

- lorsque les compagnies laissent à la charge des agents le montant des primes non payées par le client, ces derniers sont autorisés à les déduire au titre de l'année au cours de laquelle elles ont été portées au débit de leur compte sous réserve que ces agents :
  - incluent dans leurs recettes imposables de l'année du recouvrement le montant des quittances récupérées,
  - joignent chaque année, en annexe à leur déclaration, un état comportant la liste nominative des quittances demeurées impayées (BOI-BNC-BASE-40-10, 12 sept. 2012, § 490 à 510).
- la part prise en charge par les compagnies pour le financement des cotisations de l'agent au régime de retraite complémentaire obligatoire CAVAMAC constitue une commission devant être déclarée par l'agent général en recettes. Cette part est également admise en déduction en tant que charges sociales personnelles.

#### b) Rémunérations accessoires

**1011** Toutes les autres rémunérations ou rétributions que peuvent percevoir les agents généraux d'assurances sont soumises à l'impôt sur le revenu dans les conditions de droit commun.

Elles sont donc imposables selon le régime qui leur est propre (BIC, BNC).

Sont notamment visées ici :

- les rémunérations diverses (honoraires etc.) perçues au titre d'activités annexes se rattachant directement à l'exercice de leur profession principale ;
- les rémunérations perçues dans le cadre d'une activité directement liée à l'exercice de la profession : cours ou conférences à l'école nationale des assurances ou dans des organismes similaires, activité syndicale, activité occasionnelle d'auxiliaire de Justice près les tribunaux statuant en matière d'assurances, intérêts provenant du placement sur des comptes bloqués des excédents de trésorerie provenant des primes encaissées mais non encore reversées aux compagnies ;
- les rémunérations perçues au titre du placement auprès de leurs clients, de plans d'épargne investie sous forme de valeurs mobilières ;
- les rémunérations perçues de sociétés d'assistance ou de crédit.

**1012** Toutefois, ces rémunérations, lorsqu'elles relèvent de la catégorie des BIC doivent être rattachées aux recettes soumises au régime des BNC dès lors qu'elles présentent un caractère accessoire, et sont versées au titre d'activités directement liées à celle d'agent général et constituent le prolongement de cette activité.

Pour les activités de courtage, (V. 1013).

À défaut de présenter ces caractéristiques, ces rémunérations doivent être imposées dans la catégorie des BIC, selon les règles de droit commun.



### c) Cas particulier des activités de courtage

**1013** Jusqu'à récemment, l'Administration considérait que lorsque l'agent général (ou le sous-agent) exerçait concurremment à son activité non commerciale une activité de courtier auprès de diverses compagnies d'assurances, cette dernière activité était réputée distincte de celle d'agent général et relevait du régime d'imposition des BIC même si elle présentait un caractère accessoire (BOI-BNC-SECT-10-20, 12 sept. 2012, § 120).

L'Administration admettait toutefois une exception pour les commissions de courtage reçues à l'occasion de la production de polices collectives à quittance unique. Ces commissions pouvaient être rattachées aux recettes provenant de l'activité d'agent général d'assurances sous réserve :

- que la quittance unique soit émise par la société d'assurances représentée par l'agent général ;
- et que ces commissions figurent, sous une ligne spéciale, dans l'état détaillé des recettes que doit produire l'agent général.

Dans une mise à jour de sa base documentaire en date du 3 février 2016, l'Administration a rapporté cette position, et précisé que, bien que les opérations de courtage constituent des opérations commerciales par nature, les revenus accessoires tirés de ces opérations peuvent être pris en compte pour la détermination de ses résultats imposables dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux (BOI-BNC-CHAMP-10-20, 3 févr. 2016, § 97).

Ces commentaires n'ont fait, selon nous, que tirer les conséquences des modifications apportées par le législateur, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, aux dispositions de l'article 155 du CGI. Les professionnels devraient donc pouvoir s'en prévaloir à titre interprétatif à compter de cette même date.

**1014 Cas particulier des cessions de contrats individuels limités** – Les droits de créances afférentes au portefeuille dont est titulaire l'agent général constituent un ensemble de droits détenus sur l'entreprise mandante, qui sont juridiquement issus de son statut professionnel et de son mandat. Il s'agit donc par nature, d'un élément du patrimoine professionnel (incorporel). En principe, la sortie de ces « droits » du patrimoine professionnel, par indemnité compensatrice ou par cession de gré à gré, entraîne l'application du régime des plus-values et moins-values professionnelles dans les conditions générales.

Toutefois, les cessions par un agent d'assurances à des confrères, de contrats d'assurances de clients ayant changé de domicile relèvent par leur caractère limité et répétitif, de la gestion normale de son portefeuille et ne constituent pas un transfert de clientèle. Par suite, les sommes reçues en contrepartie sont imposables comme des recettes d'exploitation et non comme des plus-values (CE, 28 mars 1984, n° 32763). L'acquéreur pourra donc déduire le versement de ces indemnités en « commissions rétrocédées » en les mentionnant sur la DAS 2 annuelle.

## 2° Option pour l'imposition des commissions d'agent selon le régime des traitements et salaires

### ■ Sources

CGI, art. 93, 1<sup>er</sup> ; BOI-BNC-SECT-10-10, § 1 et s., 12 sept. 2012

**1015** Les agents généraux d'assurances peuvent sur option, lorsque certaines conditions sont réunies, bénéficier du régime fiscal des salariés, pour leur revenu imposable provenant des commissions versées par les compagnies d'assurances qu'ils représentent, **ès qualités**.

Le Conseil d'État donne une définition précise des commissions concernées par l'option. Il s'agit des sommes perçues par l'agent général d'assurances de la compagnie qu'il représente en rémunération de l'apport ou de la gestion d'un contrat.

Les autres sommes perçues de cette compagnie non rattachables à l'apport ou à la gestion de ce contrat (courtages, aides financières) ne peuvent être qualifiées de « commissions » (CE, 13 juill. 2007, n° 278683).

**IMPORTANT** Les agents généraux d'assurances voient leurs activités se multiplier et ont intérêt à souscrire une adhésion à l'ARAPL, même à titre conservatoire. Dans l'hypothèse en effet où les conditions de l'option pour le régime des traitements et salaires ne seraient plus remplies au titre d'une année, ils sont tenus de déposer une déclaration n° 2035 et l'adhésion leur permet d'éviter la majoration de 25 % de leur bénéfice non commercial.

On précise, que selon le juge de l'impôt et l'Administration, l'option pour l'imposition selon les modalités applicables aux traitements et salaires ne fait pas perdre à ces revenus la qualité de bénéficiaires non commerciaux. Ainsi, dès lors que les bénéficiaires sont évalués selon un régime réel d'imposition, les crédits d'impôts applicables aux titulaires de BNC (V. 833), peuvent s'appliquer, toutes conditions étant remplies par ailleurs, aux agents généraux d'assurances qui ont exercé cette option (CAA Douai, 9 nov. 1999, n° 96DA01636 ; TA Poitiers, n° 08-2543, 1<sup>er</sup> avr. 2010).

### a) Modalités d'option

**1016** L'option doit être formulée sur papier libre avant le 1<sup>er</sup> mars de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie ou dans les deux mois suivant la date de début d'activité. Elle demeure valable tant qu'elle n'a pas été expressément révoquée dans le même délai (BOI-BNC-SECT-10-10, 12 sept. 2012, § 290 à 320).

**1017** Si pour une année donnée les conditions d'exercice de l'option ne sont pas réunies, l'agent général d'assurances se trouve :

- automatiquement remplacé, pour cette année, sous le régime de droit commun (BNC) ;
- n'a pas besoin de formuler une nouvelle option pour les TS si les années suivantes les conditions se trouvent à nouveau remplies.

## b) Conditions d'exercice de l'option

**1018** Le bénéfice du régime des traitements et salaires est subordonné aux conditions cumulatives suivantes (BOI-BNC-SECT-10-10, § 130 à 270, 12 sept. 2012) :

- les commissions reçues doivent être **intégralement déclarées par les tiers** ;
- les intéressés **ne doivent pas bénéficier d'autres revenus professionnels, à l'exception de courtages et autres rémunérations accessoires** se rattachant directement à l'exercice de leur profession ou des revenus procurés par la gestion ordinaire d'un patrimoine privé immobilier ou mobilier ;

En principe, ne satisfait pas à cette dernière condition, l'agent qui a reçu une rémunération d'une SCI soumise à l'IS. Toutefois, la seule perception d'une telle rémunération imposable selon les modalités prévues par l'article 62 du CGI n'est pas suffisante pour faire obstacle au dispositif. Encore faut-il que l'Administration démontre que la rémunération perçue a bien un caractère professionnel notamment au regard de l'objet de la SCI et de la nature de l'activité que le professionnel y exerce (CE n° 378814, 30 décembre 2015 ; CAA Nantes n° 16NT00033 et n° 16NT00104, 7 oct. 2016). Tel est bien le cas lorsque l'Administration démontre que la SCI concernée a, chaque année, réalisé plusieurs achats et ventes de biens immobiliers (CAA Nantes n° 16NT00033 et n° 16NT00104, 7 oct. 2016).

- le **montant brut de ces courtages et rémunérations accessoires ne doit pas excéder 10 % du montant brut des commissions** susceptibles d'être soumises au régime spécial d'imposition.

**IMPORTANT** Pour l'appréciation du seuil de 10 %, les deux termes de la comparaison sont constitués :

- d'une part, du montant brut des courtages et rémunérations accessoires ;
- d'autre part, du montant brut total des recettes constituées par les commissions reçues des compagnies ou des mandants, qui peuvent, si l'option est exercée, être soumises au régime fiscal des traitements et salaires (BOI-BNC-SECT-10-10, 12 sept. 2012, § 260 et 270).

Ne sont toutefois pas pris en compte pour l'appréciation des 10 % :

- les commissions de courtage reçues à l'occasion de la production de polices collectives à quittance unique qui peuvent être imposées selon le régime des TS (V. **1013**) ;
- les intérêts des comptes bloqués où sont inscrits les éventuels excédents de trésorerie de l'agent général provenant des primes encaissées mais non encore reversées aux compagnies.

**1019 Déclaration des commissions** - Les sociétés d'assurances et de capitalisation sont tenues de déclarer les commissions qu'elles versent à leurs agents ou mandataires. Cette même obligation s'impose aux agents généraux pour les sommes versées à leurs sous-agents.

**IMPORTANT** Tout manquement à l'obligation de déclaration entraîne, pour l'année considérée, la **caducité de l'option pour le régime spécial** (BOI-BNC-SECT-10-10, § 130, 12 sept. 2012).

**1020 Absence d'autres revenus professionnels** - Pour pouvoir opter pour le régime des traitements et salaires, les agents généraux ne doivent pas bénéficier d'autres revenus professionnels au titre :

- d'une activité commerciale, industrielle, artisanale, agricole ;
- ou d'une profession non commerciale autre que celle d'agent général d'assurances, de mandataire ou de sous-agent ;
- de la gérance de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés.

Pour l'appréciation de cette condition, il n'y a pas lieu d'opérer de distinction selon que l'activité est exercée en France ou à l'étranger.

**Remarque** C'est à l'Administration de supporter la charge de la preuve de l'existence de revenus professionnels issus d'une autre activité (CE, 30 déc. 2015, n° 378814).

**1021** La notion de revenu est indissociable de celle d'exercice d'une activité. Il s'ensuit qu'il n'est pas possible d'opter pour le régime TS, **même si l'activité exercée concurremment dégage un résultat déficitaire ou nul ou encore lorsque cette activité n'est pas rémunérée.**

En revanche, ne doivent pas être pris en compte :

- les courtages et rémunérations accessoires qui représentent moins de 10 % du montant brut des commissions d'agents perçues par des compagnies (V. **1022**) ;
- les rémunérations tirées d'une autre activité salariée ;
- les pensions ou rentes viagères ;
- les produits retirés de location en meublé qui s'inscrivent dans le cadre de la gestion du patrimoine privé de l'agent général ;
- les revenus fonciers ;
- les revenus de valeurs et de capitaux mobiliers ;

– les profits immobiliers et les autres revenus non commerciaux qui ne résultent pas d'une véritable activité professionnelle.

**1022 Précisions sur la tolérance légale pour les courtages et autres rémunérations accessoires** – L'option pour l'imposition dans la catégorie des traitements et salaires n'a pas pour effet de permettre l'agrégation des courtages et rémunérations accessoires dans les revenus non commerciaux imposables selon les règles prévues en matière de traitements et salaires.

De plus, les dispositions du 2 du I de l'article 155 du CGI (V. **1013**) ne trouvent pas à s'appliquer dans la mesure où cet article prévoit une modalité particulière d'imposition des bénéficiaires non commerciaux et non des traitements et salaires.

Par conséquent, en cas d'option pour le régime spécial, les revenus tirés des opérations de courtage doivent toujours être soumis à l'impôt sur le revenu, distinctement, au titre des bénéficiaires commerciaux (BOI-BNC-SECT-10-20, 3 févr. 2016, § 120).

Quant aux autres rémunérations accessoires (honoraires, vacations, intérêts, etc.), elles relèvent de la catégorie des bénéficiaires non commerciaux et doivent être imposées en tant que tels, selon les règles de droit commun applicables à la catégorie (régime déclaratif spécial ou régime de la déclaration contrôlée).

Les rémunérations perçues au titre du placement auprès de leurs clients, de plans d'épargne investie sous forme de valeurs mobilières ne sont assimilables à des rémunérations accessoires que si le placement est effectué dans le cadre de l'activité d'assurances, qu'il porte sur des plans mis en place par des établissements financiers filiales à plus de 50 % des sociétés d'assurances représentées, et qu'il concerne exclusivement des actions de SICAV ou de FCP.

Il demeure en tout état de cause, que s'agissant de rémunérations accessoires, leur montant, ajouté à celui des autres rémunérations accessoires, ne doit pas excéder le plafond légal de 10 % (BOI-BNC-SECT-10-10, 12 sept. 2012, § 220).

Ainsi, afin de bénéficier notamment de la dispense de la majoration de 25 %, l'adhésion à un centre de gestion agréé reste obligatoire même lorsqu'ils sont déjà adhérents d'une association agréée à raison des revenus provenant de leurs commissions d'agent d'assurances.

**1023 Les rémunérations accessoires** restent imposables selon le régime qui leur est propre (BIC ou BNC) y compris lorsqu'elles n'excèdent pas le seuil de 10 %.

### 3° Modalités d'imposition selon le régime des traitements et salaires

#### 1024

**IMPORTANT** Les agents généraux d'assurance voient leurs activités se multiplier et ont intérêt à souscrire une adhésion à l'ARAPL même à titre conservatoire. Dans l'hypothèse en effet où les conditions de l'option pour le régime des TS se seraient plus remplies au titre d'une année, ils sont tenus de déposer une déclaration n° 2035 et l'adhésion leur permet d'éviter la majoration de 25 % de leur bénéfice non commercial.

#### a) Revenus imposables

**1025** Les recettes à prendre en considération sont constituées par le **montant brut des commissions que les intéressés perçoivent des compagnies qu'ils représentent au cours de l'année d'imposition**. Elles ne comprennent pas les primes dont ils assurent éventuellement le recouvrement pour le compte de celles-ci. Par suite, le reversement de ces primes à leurs compagnies ne constitue jamais une dépense professionnelle. Il en est ainsi même lorsque les conventions passées entre les compagnies et certains de leurs agents prévoient des règles particulières de recouvrement et de reversement des primes dues par leurs clients.

Cette règle doit être strictement respectée.

Il convient donc que les intéressés comptabilisent, notamment dans leurs recettes imposables, dès leur perception, le montant des commissions escomptées (c'est-à-dire calculées et perçues à l'avance sur le total des primes dues par l'assuré), quelle que soit la date à laquelle se plaçait l'échéance (BOI-BNC-SECT-10-20, § 20, 3 févr. 2016).

#### b) Frais déductibles

**1026** Les agents généraux d'assurances et assimilés peuvent déduire de leurs recettes :

- les commissions ou honoraires rétrocédés à des confrères ainsi que les commissions versées à leurs sous-agents (ils font l'objet d'une déclaration annuelle DSN ou DAS 2) ;
- les frais professionnels déterminés selon les règles applicables aux traitements et salaires.

Les règles spécifiques de déduction de certains frais applicables en matière de BNC ne s'appliquent donc pas (CAA Lyon n° 13LY00001, 26 nov. 2013). Les frais professionnels peuvent être pris en compte soit forfaitairement, soit pour leur montant réel. En cas d'option pour la méthode forfaitaire, la déduction à effectuer au titre des frais professionnels est fixée à 10 % du montant brut des commissions soumises au régime TS, après imputation des commissions et honoraires rétrocédés et déduction des cotisations à caractère social effectivement acquittées.

Les agents généraux d'assurance qui respectent les conditions d'application CICE (V. 838) peuvent en bénéficier à raison des seules rémunérations éligibles des salariés qu'ils emploient sous réserve toutefois qu'ils optent pour la déduction de leurs frais réels.

**IMPORTANT** En cas de perception de courtages et autres rémunérations imposables dans les conditions de droit commun (bénéfices industriels et commerciaux ou bénéfices non commerciaux), il est nécessaire de **procéder à une ventilation des frais réels de façon à isoler ceux imputables au seul secteur bénéficiaire du régime des TS**. Cette ventilation s'opère normalement au **prorata des recettes respectives des différents secteurs d'activité**, à moins que l'agent ne soit en mesure de produire une ventilation certaine et probante de ces frais.

**1027** L'amortissement des éléments du patrimoine professionnel ne peut être pratiqué et déduit que lorsque l'agent d'assurances s'est placé sous le régime des frais réels ; en cas de pluralité d'activités, il convient de procéder à une ventilation des amortissements (BOI-BNC-SECT-10-20, 3 févr. 2016, § 60 à 110).

### c) Obligations déclaratives spécifiques en cas d'option pour le régime TS

**1028 Déclarations à souscrire** – Les agents généraux d'assurances qui ont choisi de se placer sous le régime des traitements et salaires, n'ont pas à souscrire de déclaration n° 2035 pour l'établissement de leur bénéfice professionnel, soumis à l'impôt sur le revenu (BOI-BNC-SECT-10-20, 3 févr. 2016, § 60 à 110).

Ils doivent simplement indiquer le montant de leurs **commissions** dans le cadre de la **déclaration d'ensemble des revenus n° 2042**, à la case dédiée.

Les rémunérations des agents d'assurances imposés dans la catégorie des traitements et salaires donnent lieu au prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu sous la forme de l'acompte (BOI-IR-PAS-10-10-20, § 60, 15 mai 2018).

Concernant les plus-values et moins-values, V. 1031.

**1029 État détaillé des recettes** – Un état détaillé des recettes professionnelles, ventilées suivant les parties versantes, doit être joint à la déclaration annuelle des revenus. Cet état doit obligatoirement indiquer :

- le **nom** ou la **raison sociale** et l'**adresse** de leurs **mandants** ;
- le **montant des commissions reçues**, de la ou des compagnies représentées ou de chacun de leurs mandants ;
- la **nature et le montant des courtages et autres rémunérations accessoires** reçus des personnes ou sociétés qu'ils ne représentent pas es-qualités, ainsi que les renseignements nécessaires à l'identification des parties versantes.

Les commissions afférentes à des polices collectives à quittance unique doivent être isolées sur une ligne spéciale.

**1030 État détaillé des frais professionnels** – Lorsqu'ils renoncent à la déduction forfaitaire de 10 % en vue de déduire les frais réellement exposés, les agents d'assurances doivent :

- fournir un **état indiquant le détail de leurs frais réels** ;
- être en mesure de produire, à la demande du service des impôts, **toutes pièces justificatives** de ces frais.

## 4° Déclaration des plus-values et moins-values professionnelles de l'agent

**1031 Principe** – Les plus-values ou moins-values réalisées dans le cadre de l'activité d'agent d'assurances sont soumises au **régime des plus-values ou moins-values professionnelles** selon le régime de droit commun (V. 565).

**IMPORTANT** On précise toutefois que le régime d'exonération prévu pour les **transmissions complètes d'activité** (CGI, art. 238 quindecies ; V. 717 ; CE, 22 févr. 2012, n° 349395) ne s'applique pas à l'indemnité compensatrice versée aux agents généraux d'assurances, lors de la cessation de leur contrat par la compagnie d'assurances qui les mandate. En revanche, un **régime d'exonération spécifique** est prévu pour les **indemnités compensatrices de cessation de mandat** perçues par les agents généraux d'assurances qui font valoir leurs droits à la retraite (CGI, art. 151 septies A, V ; V. 808

**1032** Lorsque l'agent a opté pour l'imposition des commissions en TS, les plus-values et moins-values doivent être déclarées dans une note jointe à l'état détaillé des recettes et des dépenses et comporter toutes les précisions nécessaires à leur détermination (BOI-BNC-SECT-10-20, § 210, 3 févr. 2016).

**1033 Cas particulier de la cessation d'activité** – Comme tout professionnel libéral qui cesse son activité, les agents généraux d'assurance sont dans cette situation immédiatement imposés et notamment sur les créances acquises mais non recouvrées à la date de la cessation.

Toutefois, concernant l'indemnité de cessation de fonction perçue par les agents généraux d'assurances par les compagnies qui les mandatent, le juge a précisé que lorsque le montant de cette indemnité est fixé définitivement par la voie d'un accord amiable l'année suivant la cessation de l'activité, le produit correspondant ne peut être regardé comme acquis qu'à compter de la date de signature de cet accord. Ainsi, la créance n'étant pas certaine dans son montant l'année de la cessation, c'est l'année suivante qu'elle devient imposable (CE, 23 juill. 2010, n° 315794).

## C. – EXERCICE EN SOCIÉTÉ

### 1° Sociétés constituées entre agents généraux d'assurances

#### 📖 Sources

BOI-BNC-SECT-10-30, § 1 et s., 12 sept. 2012

#### a) Modalités d'exercice

**1034** Les agents généraux d'assurance ne peuvent pas constituer entre eux des sociétés civiles professionnelles ou de moyens.

Ils peuvent, cependant, s'associer à deux conditions :

- le mandat doit rester personnel à chaque associé ;
- les sociétés doivent être constituées entre agents mandatés par les mêmes compagnies.

**1035** Les instances professionnelles ont mis en place des sociétés en participation :

#### ➤ sociétés en participation de moyens (SEM) ;

L'objet de ce type de société est limité à la mise en commun des moyens d'exploitation, à l'exclusion de toute mise en commun des résultats. Chaque associé exerce son activité en étant personnellement mandaté par sa compagnie d'assurance, seules les charges communes, liées à l'exercice de la profession, sont supportées par la société qui tient sa propre comptabilité et répartit ensuite une quote-part des charges à chacun des agents.

Chaque agent général déclare personnellement ses recettes propres desquelles il déduit ses charges personnelles majorées de la quote-part des charges communes qui lui est affectée et souscrit ses déclarations de bénéficiaires.

Les associés ont l'obligation de tenir un livre journal et un registre des immobilisations.

**IMPORTANT** Chacun des associés doit personnellement adhérer à une ARAPL pour bénéficier des avantages fiscaux liés à cette adhésion.

#### ➤ sociétés en participation de moyens et de gestion (SEPMG) ;

À la différence des simples sociétés en participation de moyens visées ci-dessus, ces sociétés ont un objet plus étendu, elles peuvent tenir une comptabilité de la gestion de l'ensemble des mandats pour le compte des agents associés. Il est important de veiller à l'individualisation des commissions. Cette comptabilité doit donc être transparente et identifier les éléments propres :

- à la gestion des mandats ;
- à la gestion personnelle des associés ;
- à la gestion du groupe proprement dit.

**IMPORTANT** Chacun des associés doit personnellement adhérer à une ARAPL pour bénéficier des avantages fiscaux liés à cette adhésion.

#### ➤ sociétés en participation d'exercice conjoint (SPEC).

Dans le cadre de ces sociétés, il y a mise en commun des dépenses et des recettes de tous les associés, lesquelles sont réparties ensuite en fonction de leurs droits tels qu'ils sont fixés dans la convention. Ce type de société entraîne la tenue d'une seule comptabilité et la tenue d'un registre des immobilisations pour la société et pour chaque associé (en ce qui concerne ses droits sociaux). C'est la société qui souscrit la déclaration de résultat n° 2035.

Chacun des associés déclare sa quote-part de résultat dans la société d'exercice conjoint.

**IMPORTANT** C'est la société qui doit adhérer à une ARAPL pour permettre aux associés de bénéficier des avantages fiscaux sur la quote-part de résultat social leur revenant.

#### b) Régime fiscal

**1036** Sauf cas d'option pour le régime des traitements et salaires lorsqu'elle est possible (V. **1015**), les agents généraux d'assurances qui exercent leur activité dans le cadre de l'une des sociétés visées ci-dessus sont imposés selon les modalités suivantes :

- en cas de société en participation de moyens, sous réserve que la société ne relève pas titre obligatoire de l'IS, les résultats propres de la société en participation sont donc imposables au nom de chaque associé, à proportion de ses droits, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. En aucun cas, le régime propre aux sociétés civiles de moyens n'est applicable ;
- en cas de société en participation d'exercice, les activités de courtage et les autres rémunérations accessoires relèvent désormais selon nous, au regard du changement récent de la doctrine administrative (V. **1013**), de la catégorie des bénéfices non commerciaux.

**1037** Par ailleurs, par souci de simplification, l'Administration admet que si l'activité de courtage est prépondérante, l'ensemble des profits retirés des courtages et des autres rémunérations accessoires sera imposé dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux.

Le Conseil d'État a précisé que l'exercice de l'activité sous cette forme n'empêche pas l'application de l'article 154 bis du CGI (V. 274 ; CE n° 330386, 22 févr. 2013).

## 2° Régime applicable au regard de l'option pour le régime des traitements et salaires

### ■ Sources

BOI-BNC-SECT-10-30, § 1 et s., 12 sept. 2012

**1038 Société en participation de moyens** – Les agents associés d'une société en participation de moyens ou d'une société en participation de moyens et de gestion peuvent opter pour l'imposition de leurs commissions dans la catégorie des traitements et salaires à condition :

– que les commissions versées par les compagnies d'assurances soient individualisées et qu'elles restent acquises à chaque agent général ;

Selon le Conseil d'État lorsque le versement des commissions est effectué globalement sur le compte de la société, cette condition pouvait être considérée comme remplie dès lors que les compagnies déclarent la part du versement global revenant à chaque associé, conformément à la convention-partage que les agents ont conclue (CE, 11 févr. 2002, n° 231407).

– que chaque agent conserve la propriété exclusive de son mandat ;

– qu'ils remplissent les conditions prévues pour les agents exerçant individuellement.

**1039 Société en participation d'exercice conjoint** – Les associés d'une société en participation d'exercice conjoint, ne peuvent pas bénéficier du régime des traitements et salaires.

## IV. Avocats

### A. – RÉGIME FISCAL DES AVOCATS EN FONCTION DE LEUR STATUT

### ■ Sources

BOI-BNC-CHAMP-10-10-10, § 40 et s., 12 sept. 2012

## 1° Régime fiscal général

**1040 Avocats libéraux** – Les avocats libéraux, les avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation, et les avocats collaborateurs sont imposables dans la catégorie des BNC selon le régime de droit commun. Leurs recettes professionnelles sont constituées des honoraires, commissions, et autres rémunérations perçues dans le cadre de l'exercice de leur profession, y compris les rétributions perçues de l'État dans le cadre de l'aide juridictionnelle.

Ces avocats sont assujettis à la TVA pour l'ensemble de leur activité mais peuvent bénéficier d'un régime spécial de franchise en base (V. 1605).

**1041 Avocats salariés** – Les avocats salariés sont en revanche imposables dans la catégorie des traitements et salaires. Toutefois, ces derniers doivent soumettre à l'impôt sur le revenu, au titre des bénéfices non commerciaux, les rétributions directement perçues en raison de leurs interventions en garde à vue, ainsi que toutes les indemnités perçues au titre des missions d'intérêt public qu'ils accomplissent sauf si ces rétributions sont versées directement au cabinet qui les emploie puis reversées par le cabinet à l'avocat salarié. Dans cette dernière hypothèse ces rétributions relèvent également des traitements et salaires (Rép. Francina n° 3089, JO AN, 22 oct. 2013).

Sont également assimilés à des salariés, sous certaines conditions, les avocats collaborateurs qui agissent conformément aux directives de leurs confrères et sous le contrôle de ces derniers, sans prendre ni initiative, ni responsabilité personnelle (V. 4 ; Cass., 14 mai 2009, n° 543).

Par ailleurs, bien que les associés d'une société d'exercice libéral (SEL) sont affiliés, sur le plan social, au régime social des travailleurs non-salariés pour leur activité au sein de la société, l'Administration a admis que de tels professionnels soient imposés selon le régime des traitements et salaires (BOI-RSA-GER-10-10-20, 1<sup>er</sup> mars 2017, § 140).

**Remarque** Le Conseil d'État a statué en sens inverse dans un arrêt du 16 octobre 2013 en soumettant les revenus d'un avocat exerçant au sein d'une SEL au régime des BNC en constatant qu'aucun contrat de travail n'avait été signé entre le professionnel et la société, et ce, alors même qu'il était interdit au professionnel de se constituer sa propre clientèle. On attend toujours avec intérêt les commentaires de l'Administration relatif à cette décision, selon nous, surprenante (CE, 16 oct. 2013, n° 339822). En toute hypothèse, il est donc conseillé à ces professionnels d'adhérer à une association agréée à titre conservatoire.

**IMPORTANT** Les avocats salariés soumis au BNC pour leurs seules recettes issues de prestations liées à leurs missions de service public doivent, comme les avocats, libéraux adhérer à une association agréée pour éviter la majoration de 25 % sur les recettes correspondantes et, le cas échéant, tenir une comptabilité propre à ses recettes. Par ailleurs, sauf à bénéficier du régime de la franchise exposée ci-dessous, ces recettes doivent également être soumises à la TVA et aux prélèvements sociaux des indépendants (Rép. Francina n° 3089, JO AN, 22 oct. 2013).

**1042 Frais vestimentaires** – Les dépenses vestimentaires ne sont déductibles que dans la mesure où elles correspondent à l'acquisition de vêtements de travail spéciaux. Il en est ainsi de la robe portée par les avocats (BOI-BNC-BASE-40-60-60, § 310, 7 févr. 2018).

**1043 Indemnité pour cessation de l'exercice de la profession ou pour transfert de clientèle** – Les avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation sont des officiers ministériels qui disposent d'un droit de présentation cessible. La clientèle des autres avocats, ne peut pas, en principe, être cédée. Toutefois, les tribunaux reconnaissent la validité de certaines conventions par lesquelles ces contribuables s'engagent, moyennant le versement d'une indemnité, à cesser leur profession ou à ne plus l'exercer dans un certain rayon et à recommander leur successeur à leurs clients. L'administration a précisé à cet égard qu'en tout état de cause, qu'elles soient licites ou non, les indemnités, qui sont ainsi perçues par les contribuables en contrepartie de la cessation de l'exercice de la profession ou du transfert de leur clientèle, doivent être retenues pour l'établissement de l'impôt. Il en est de même en cas de cessation partielle d'activité, c'est-à-dire lorsque la branche d'activité, objet de la cessation, était susceptible d'exploitation séparée (BOI-BNC-BASE-30-10, 12 sept. 2012, § 160 à 210 ; BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-30, 2 mars 2016, § 1 à 40).

**1044 Implantations à l'étranger de membres de professions libérales exerçant en France** – Divers membres de professions libérales, notamment des avocats (mais aussi les architectes, les experts-comptables), ont posé la question du régime fiscal applicable à leurs implantations à l'étranger. En règle générale, les personnes ayant leur domicile fiscal en France sont soumises à l'impôt sur l'ensemble de leurs revenus non commerciaux, qu'ils soient de source française ou étrangère. Les conventions fiscales réservent cependant, le plus souvent, au pays du « situs » l'imposition des revenus provenant d'une base fixe qui y est située ou d'une participation dans une société de personnes qui y est domiciliée. Dans ce cas, les bénéficiaires des entités françaises et étrangères doivent être calculés séparément, comme si les établissements étaient complètement distincts l'un de l'autre. Pendant la période d'installation à l'étranger, l'Administration admet toutefois, compte tenu des difficultés d'application de ce principe, que les charges des deux entités soient ventilées au prorata de leurs chiffres d'affaires respectifs. L'application de cette mesure de tolérance est limitée aux quatre premiers exercices d'activité (BOI-BNC-BASE-40, § 50, 3 août 2016).

## B. – SPÉCIFICITÉS FISCALES DES AVOCATS

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-20-20, § 60 et 70, 3 févr. 2016

### 1° Sommes n'ayant pas le caractère de recettes

**1045** Ne sont pas considérées comme des recettes professionnelles :

- les indemnités que les avocats reçoivent des compagnies d'assurances pour le compte de leurs clients et dont ils sont provisoirement dépositaires ;
- les indemnités de séquestre consignées à l'occasion d'un litige (compte CARPA, séquestre juridique).

**1046** En revanche, bien qu'ils ne soient pas imposables, le professionnel doit déclarer puis déduire sur l'annexe n° 2035 A :

➤ le montant des honoraires rétrocedés aux collaborateurs non salariés ;

En pratique, le montant de ces honoraires est déclaré avec les autres recettes professionnelles à la ligne AA « recettes encaissées » de l'annexe n° 2035 A puis déduit à la ligne AC « honoraires rétrocedés » de cette même annexe. Le professionnel doit en outre déclarer ces honoraires sur la DAS2 (CGI, art. 240) lorsque le montant de ces versements excède par an et par bénéficiaire 1 200 €.

➤ le montant des débours perçu, destiné à faire face à des frais engagés pour le compte du client.

Seuls sont concernés ici les frais pour lesquels, en cas de non paiement, le créancier ne peut se retourner et poursuivre que le client (et non l'avocat). Il s'agit principalement des frais de procédures, des droits de plaidoirie, et des frais de formalités légales. En pratique, le montant de ces débours est déclaré avec les recettes encaissées (ligne AA de l'annexe n° 2035 A) puis déduit à la ligne AB de cette annexe « débours payés pour le compte des clients ».

Les autres avances de frais (déplacements, hôtels, etc.) réalisées par l'avocat dans le cadre de la mission qui lui a été confiée n'ont pas la qualité de débours dès lors qu'elles sont engagées pour le compte du client mais au nom de l'avocat. Elles doivent donc être déclarées avec les recettes encaissées (ligne AA de la déclaration n° 2035 A) et déduites ensuite, en fonction de leur nature, dans la catégorie de dépenses à laquelle elles se rattachent.

**IMPORTANT** L'Administration semble admettre que le professionnel déduit directement de ses recettes les honoraires rétrocedés et les débours visés ci-dessus (BOI-BNC-BASE-20-20, § 70 à 100, 3 févr. 2016) sous réserve, pour les honoraires rétrocedés, que le professionnel les déclare dans le cadre d'une DAS 2. Toutefois, des lignes de l'annexe 2035 A étant réservées à la déclaration de ces sommes, nous conseillons au professionnel de suivre pour l'établissement de sa déclaration les prescriptions données précédemment.

**1047** Bien évidemment, lorsque les avances versées par le client couvrent à la fois des honoraires et des débours, seule la fraction de l'avance correspondant à des débours doit être déduite ligne AB.

## 2° Exercice en association

**1048** Un avocat peut exercer sa profession au sein d'une association dont la responsabilité des membres peut être, dans les conditions définies par décret, limitée aux seuls membres de l'association ayant accompli l'acte professionnel en cause.

Les bénéfices réalisés par ces associations d'avocats sont imposés selon les règles applicables aux sociétés en participation (CGI, art. 238 bis LA ; BOI-BNC-SECT-70-50-10, 12 sept. 2012, § 1 et s.).

L'application à ces associations des dispositions régissant les sociétés en participation ont amené l'Administration à admettre que lors du retrait d'un des avocats en cours d'année, l'impôt sur le revenu puisse être établi immédiatement au nom de cet associé pour sa quote-part de résultats réalisés depuis la fin de la dernière période d'imposition jusqu'à la date de son départ (CGI, art. 93 B ; RES n° 2007/38, 23 oct. 2007).

Enfin, on rappelle que les associations d'avocats ne sont pas soumises à la taxe sur les véhicules de sociétés.

## 3° Cas particulier des honoraires perçus après cessation d'activité

**1049** La cessation de l'exercice d'une profession non commerciale ou le décès du professionnel entraîne l'imposition immédiate des bénéfices non encore taxés à la date de cessation ou du décès, en tenant compte des créances acquises et des dépenses engagées (V. 3454). Les honoraires de consultation et de plaidoirie qu'un avocat a perçus après avoir cessé sa profession pour des affaires qui n'étaient pas jugées à la date de cessation de son activité ne constituent pas nécessairement, dès cette date, une créance certaine, en particulier quant à son montant.

En effet, si toute convention par laquelle la rétribution des diligences de l'avocat dépendrait exclusivement du résultat obtenu par son client devant les tribunaux est prohibée, l'usage en vertu duquel le montant définitif des honoraires dus par le client peut être partiellement influencé par le résultat intervenu à la suite de la procédure juridictionnelle n'y fait néanmoins pas obstacle.

**1050** Il convient donc, pour apprécier si les honoraires en cause étaient certains dans leur montant à la date de la cessation d'activité, de tenir compte des circonstances de fait entourant la fixation des honoraires dus à raison des consultations et plaidoiries et d'en exclure ceux dont le montant n'était pas définitivement convenu à la date de la cessation (BOI-BNC-CESS-10-20, § 320 et 330, 9 janv. 2013).

En cas de cessation, les honoraires de consultation et de plaidoirie ainsi que les émoluments de postulation afférents aux actes de procédure qui n'ont pas, à la date de la cessation, le caractère de créances acquises dans leur montant doivent normalement être taxés au titre de l'année de leur encaissement.

## 4° Exonération de CET spécifique aux avocats débutants

**1051** Les avocats débutants, ayant obtenu le CAPA sont exonérés de contribution économique territoriale pour une période de deux ans à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit celle au titre de laquelle est intervenue la première inscription au tableau des avocats (ou « tableau de l'ordre ») (CGI, art. 1460, 8°).

# V. Notaires

## A. – RÉGIME FISCAL DES DIFFÉRENTES CATÉGORIES DE REVENUS DES NOTAIRES

### ■ Sources

CGI, art. 92, 1 ; BOI-BNC-CHAMP-10-10-10, § 160 et 170, 12 sept. 2012 ; BOI-BNC-BASE-20-30, § 100 à 300, 12 sept. 2012 ; BOI-BNC-DECLA-10-10, § 10, 1<sup>er</sup> juin 2018



## 1° Revenus non commerciaux

**1052** Les bénéfices réalisés par les notaires sont constitués par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession. Il s'ensuit qu'il y a lieu, en principe, de prendre en considération les recettes effectivement encaissées au cours de l'année d'imposition et les dépenses payées au cours de ladite année. La détermination des revenus s'effectue à partir du livre journal des espèces (ou livre de caisse).

Toutefois, conformément aux dispositions de l'article 93 A du CGI, les notaires, qui désirent tenir leur comptabilité selon les règles du droit commercial, peuvent opter pour la détermination de leur résultat en faisant état des créances acquises et des dépenses engagées. Dans cette hypothèse, leurs revenus sont déterminés d'après le registre des frais d'actes (ou livre de taxes).

Conformément aux dispositions en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> mars 2016 (C. com. art. R444-61 ; A. du 26 février 2016 fixant les tarifs réglementés des notaires) et, pour les provisions versées avant cette date, au décret du 8 mars 1978, les notaires doivent réclamer, avant de procéder à la signature des actes dont ils sont chargés, la consignation d'une somme suffisante pour le paiement des frais, droits, déboursés et émoluments. Ces provisions pour frais d'acte comprennent ainsi :

➤ les émoluments qui comprennent, en principe, forfaitairement :

- la rémunération de tous les travaux relatifs à l'élaboration et à la rédaction de l'acte ainsi que l'accomplissement des formalités rendues nécessaires par la loi et les règlements ;

- le remboursement de tous les frais accessoires, tels que frais de papeterie ou de bureau ;

➤ les remboursements des frais de déplacement et des frais exceptionnels exposés par les notaires à la demande expresse du client pour la mission ci-dessus ;

➤ les débours (droits d'enregistrement et de timbre, taxes hypothécaires, frais de publicité obligatoire, etc.).

L'ensemble des sommes versées par les clients doivent obligatoirement être inscrites au préalable en recettes « Clients » puis virer sur le compte « Étude » dans la mesure et au jour de l'émolument acquis ou du débours effectué.

Ainsi, à l'exception des débours, qui ne doivent jamais être comptabilisés comme recettes, ces sommes ont, à partir du jour de la signature de l'acte correspondant, le caractère de recettes encaissées (sous réserve, bien évidemment, que le compte client soit provisionné sinon l'émolument est à comptabiliser comme recettes au fur et à mesure que le client règle les sommes dues).

**En pratique** Toutefois, pour les recettes perçues en fin d'année, l'Administration admet, dans un souci de simplification, de ne pas rattacher aux recettes de l'année précédente les sommes comptabilisées l'année suivante à la double condition :  
 - qu'il s'agisse de sommes se rapportant à des actes signés entre le 1<sup>er</sup> et le 31 décembre d'une année donnée ;  
 - et que la comptabilisation de ces sommes soit effectuée le 31 janvier au plus tard de l'année suivante, délai de rigueur.

Les autres honoraires et frais perçus et afférents à des actes de la profession qui ne sont pas compris dans le tarif ou perçus au titre de services rendus dans l'exercice de fonctions accessoires doivent être compris, en tout état de cause, dans les recettes de l'année au cours de laquelle elles ont été versées effectivement par le client.

**Remarque** Bien que la théorie de l'acte anormal de gestion ne soit pas applicable en matière de BNC, il a été jugé qu'un notaire est imposable sur la remise accordée à certains clients sur des émoluments tarifés. L'administration est donc en droit de rehausser le résultat du professionnel à hauteur des sommes qu'il n'aurait pas dû renoncer à percevoir en raison de l'application de ce tarif. Cette décision du Conseil d'État (CE, 23 déc. 2013, n° 350511) infirme la solution précédemment posée par la cour d'appel de Paris (CAA Paris, 26 avr. 2011, n° 08PA04866). Dans la lignée de la jurisprudence du Conseil d'État, la Cour administrative d'appel de Nancy a récemment décidé (CAA Nancy, n° 15NC00536, 2 juin 2016) que la seule circonstance que des remises totales sur émoluments ou honoraires consenties par un notaire soient licites au regard de l'article 2 du décret du 8 mars 1978 (applicable aux faits de l'espèce) n'est pas de nature à établir qu'elles relèvent de l'exercice normal de la profession de notaire. Ainsi, en l'absence de contrepartie ou d'éléments précis ou probants, notamment sur le caractère habituel de ces remises au sein de la profession et sur les conditions dans lesquelles elles sont accordées, les remises ainsi pratiquées doivent être réintégrées au bénéfice imposable. Toutefois, le juge semble encore hésitant sur cette question (V. CAA Paris n° 14PA05384 et 14PA05385, 29 sept. 2015 pour une affaire où la réintégration a été refusée à l'Administration au motif que ces remises, reposant sur une faculté offerte aux notaires par voie réglementaire sans autre condition ou réserve, sont par nature justifiées).

**1053** Les recettes des notaires sont taxées dans la catégorie des BNC selon le régime de la **déclaration contrôlée quel que soit le montant de leurs recettes**. Il en est de même des recettes tirées de leurs activités commerciales accessoires effectuées dans le cadre de leurs attributions légales.

Comme pour les avocats, les dépôts de fonds qui ne font que transiter dans les comptes de ces professionnels ne sont pas des recettes imposables. En revanche, les **intérêts de fonds déposés** par les notaires dans des établissements de crédit et caisses du Trésor constituent des recettes imposables dans la mesure où ils ne peuvent être individualisés et, en conséquence, demeurent acquis à l'étude.

**Remarque** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015, les paiements effectués ou reçus par un notaire pour le compte des parties à un acte authentique donnant lieu à publicité foncière doivent se faire obligatoirement par virement pour les montants d'au moins 3 000 € (D. n° 2013-232, 20 mars 2013).

## 2° Autres revenus

**1054** En revanche, les recettes qui résultent de l'accomplissement à titre habituel, en dehors de leurs attributions légales, d'opérations à caractère commercial (intermédiaires pour l'achat ou la vente d'immeuble par exemple) sont imposées dans la catégorie des BIC, le cas échéant selon le régime des micro-entreprises.

### B. – PLAN COMPTABLE PROFESSIONNEL ET OBLIGATIONS DÉCLARATIVES SPÉCIFIQUES

#### 1° Plan comptable professionnel

**1055** Le plan comptable notarial (PCN), inspiré du plan comptable de 1982, conduit à présenter des documents comptables qui s'éloignent sensiblement de la déclaration n° 2035.

Il est applicable à l'ensemble des études depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1990.

Les documents de synthèse à produire par les notaires sont le compte de résultat, le bilan, l'annexe.

#### 2° Obligations déclaratives

**1056** Les obligations déclaratives des études notariales doivent être envisagées à deux niveaux :

► les notaires doivent tenir à la disposition de la chambre des notaires et de l'Administration la comptabilité et ses annexes ;

L'arrêté du 5 novembre 1996 (A. 5 nov. 1996 : JOAN 14 oct. 1996) a modifié l'arrêté du 26 mai 1984 relatif à l'agrément des traitements automatisés pour la tenue des comptabilités des notaires. Outre l'objet de cet arrêté qui est de « permettre aux notaires utilisateurs de respecter l'ensemble des obligations légales auxquelles ils sont soumis, notamment en matière de fiscalité et de facturation », y sont précisées la mission du commissaire aux comptes, celle de l'inspecteur, les conditions de validité du récépissé de dépôt délivré par le Conseil supérieur du notariat.

Sont également traités : les entrées et la constitution des fichiers, l'édition des documents de contrôle et des documents comptables, le contrôle interne, la documentation, les incompatibilités entre comptes du plan comptable et le fonctionnement particulier de certains comptes.

Les logiciels de comptabilité des offices notariaux doivent faire l'objet d'une attestation de conformité par un commissaire aux comptes (A. 23 août 2010 : JOAN 10 sept. 2010).

► vis à vis de l'association agréée, l'obligation déclarative de chaque étude consiste dans la production, dans les mêmes délais que tous les adhérents, d'une déclaration n° 2035 et de ses annexes.

Les associations agréées peuvent réclamer à leurs adhérents tous documents qu'elles jugeront utiles pour l'accomplissement de leurs missions. Ces documents sont totalement indépendants de ceux exigés par les chambres des notaires.

## VI. Artistes, écrivains et titulaires de droits d'auteur

### A. – RÉGIME FISCAL DES DIFFÉRENTES CATÉGORIES DE REVENUS

#### ■ Sources

C. trav., art. L. 7111-6, L. 7121-3 et L. 7121-8 ; CPI, art. L. 112-2 ; BOI-BNC-CHAMP-10-30-30, § 1 et s., 12 sept. 2012 ; L. fin. rect. 2011, n° 2011-1978, 28 déc. 2011, art. 17 ; BOI-BNC-SECT-20-10-10, § 1 et s., 12 sept. 2012

**1057** Les modalités d'imposition de ces professionnels varient selon la nature de leur activité, les conditions d'exercice de cette activité ou les modalités de perception des revenus tirés de cette activité Ils peuvent ainsi voir leurs revenus imposés :

- dans la catégorie des traitements et salaires lorsqu'ils sont perçus dans des conditions similaires à celle d'un salarié ou lorsqu'ils sont intégralement déclarés par un tiers ;
- dans la catégorie des BNC, sur option de l'auteur lorsque ces revenus sont intégralement déclarés par un tiers, ou de plein droit lorsque non intégralement déclarés par un tiers, les conditions d'exercice de l'activité démontre leur indépendance ;
- dans la catégorie des BIC si, bien qu'indépendant, les conditions d'exploitation de leur activité (moyens mis en œuvre, caractère commercial du cycle de production) implique une spéculation sur le travail d'autrui ou une industrialisation du process de fabrication ou de commercialisation.

**Remarque** Le statut d'auto-entrepreneur n'est pas ouvert aux artistes-auteurs (Rép. min. Cresta n° 80717, JO AN 3 nov. 2015).

## 1° Revenus imposés dans la catégorie des traitements et salaires

**1058** Relèvent du régime d'imposition des traitements et salaires y compris lorsqu'ils ne sont pas intégralement déclarés par les tiers, les revenus :

- des **artistes du spectacle** (chanteurs, comédiens, musiciens, chansonniers et artistes de cirque, etc.) pour :
  - leurs prestations personnelles,
  - les enregistrements et leur exploitation, lorsque la présence physique de l'artiste est indispensable,
  - les rémunérations de l'exploitation d'une œuvre audiovisuelle pour la fraction qui est inférieure au seuil fixé par une convention collective ou par un accord de secteur d'activité.

Les artistes du spectacle, imposés dans la catégorie des traitements et salaires qui opteraient pour la déduction des frais réels, sont autorisés, sous certaines conditions, à **évaluer forfaitairement certains frais professionnels** (déductions forfaitaires de 14 % et de 5 %).

- des **dessinateurs** qui collaborent aux journaux quotidiens, hebdomadaires ou périodiques, titulaires de la carte d'identité professionnelle de journaliste prévue à l'article L. 7111-6 du Code du travail, classés « reporters dessinateurs » ;
- des **photographes** qui exercent leur activité dans des conditions qui impliquent en fait un lien de subordination, tels les « reporters photographes » titulaires de la carte de presse ;
- des **peintres et sculpteurs** lorsqu'ils sont tenus par un lien de subordination, c'est-à-dire restreints dans leur liberté d'artiste au regard des conditions de leur art, du choix de leur expression artistique (CE, 21 janv. 1991, n° 74618).

**1059** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, relèvent également du régime des traitements et salaires, lorsqu'ils sont intégralement déclarés par les tiers et que leur bénéficiaire n'opte pas pour le régime d'imposition des BNC, les revenus des auteurs d'œuvre de l'esprit visées à l'article L. 112-2 du Code de la propriété intellectuelle, à savoir les revenus des auteurs et créateurs :

- de livres, brochures et autres écrits littéraires, artistiques et scientifiques ;
- de conférences, allocutions, sermons, plaidoiries et autres œuvres de même nature ;
- des œuvres dramatiques ou dramatico-musicales ;
- des œuvres chorégraphiques, des numéros et tours de cirque, des pantomimes, dont la mise en œuvre est fixée par écrit ou autrement ;
- des compositions musicales avec ou sans paroles ;
- des œuvres cinématographiques et autres œuvres consistant dans des séquences animées d'images, sonorisées ou non, dénommées ensemble œuvres audiovisuelles ;
- des œuvres de dessin, de peinture, d'architecture, de sculpture, de gravure, de lithographie ;
- des œuvres graphiques et typographiques ;
- de œuvres photographiques et celles réalisées à l'aide de techniques analogues à la photographie ;
- des œuvres des arts appliqués ;
- des illustrations, des cartes géographiques ;
- des plans, croquis et ouvrages plastiques relatifs à la géographie, à la topographie, à l'architecture et aux sciences ;
- des logiciels, y compris le matériel de conception préparatoire ;
- des créations des industries saisonnières de l'habillement et de la parure.

**1060** Sont également visés par ce dispositif, par mesure de tolérance administrative, les droits d'auteurs intégralement déclarés par les tiers et versés aux auteurs d'œuvres dérivées visées à l'article L. 112-3 du code de la propriété intellectuelle, comme les traductions, les abrégés et résumés, les adaptations, transformations et arrangements d'œuvres originales. En revanche sont exclus les droits versés aux interprètes d'œuvres de l'esprit au sens de l'article L. 212-1 du code de la propriété intellectuelle, tels que notamment les chanteurs, les acteurs, les comédiens ou les artistes du monde du spectacle (BOI-BNC-SECT-20-10-10, 12 sept. 2012, § 110).

**IMPORTANT** On précise que :

- les écrivains et compositeurs imposés sous le régime des traitements et salaires peuvent, en cas d'option pour la déduction des frais réels, évalués forfaitairement à 3% du montant de leurs droits d'auteur certains frais (documentation générale, réceptions, voyages, communications téléphoniques, fournitures) (BOI-BNC-SECT-20-10-40, § 310, 12 sept. 2012) ;
- les artistes du spectacle, imposés dans la catégorie des traitements et salaires qui opteraient pour la déduction des frais réels, sont autorisés, sous certaines conditions, à évaluer forfaitairement certains frais professionnels (déductions forfaitaires de 14 % et de 5 %) (BOI-RSA-BASE-30-50-30-30, § 440 et 470, 21 juin 2017).

## 2° Revenus imposés dans la catégorie des BNC

**1061** Sous réserve de l'application du régime spécial applicable aux revenus déclarés intégralement par les tiers, relèvent de la catégorie des BNC :

- les revenus des artistes du spectacle constitués par :
  - les redevances ou royalties retirées de la vente ou de l'exploitation de l'enregistrement, dès lors que la présence physique de l'artiste n'est plus requise pour exploiter cet enregistrement et que la rémunération n'est en rien fonction du salaire reçu pour la production de son interprétation, exécution ou présentation (C. trav., art. L. 7121-8) ;
  - les profits tirés de l'exploitation d'une œuvre audiovisuelle (œuvres cinématographiques ou de toute œuvre consistant en séquences animées d'images sonorisées ou non), pour la fraction des rémunérations qui excède les bases fixées en principe par une convention collective ;
  - les profits réalisés par les **artistes qui organisent pour leur propre compte des représentations** ou concerts ;

Ils sont toutefois imposés dans la catégorie des BNC, lorsque les conditions de réalisation sont telles que l'artiste puisse être réputé exercer la profession commerciale d'entrepreneur de spectacles.

➤ les **revenus des dessinateurs de journaux non titulaires de la carte professionnelle de journaliste** prévue à l'article L. 7111-6 du Code du travail.

Il en est de même des revenus perçus par un dessinateur (titulaire de la carte professionnelle) pour les **illustrations qu'il réalise en dehors du cadre normal de son activité** de dessinateur de journaux.

- les **revenus des photographes** dont l'activité consiste principalement dans la pratique personnelle d'un art et dont les photographies présentent un caractère artistique ou documentaire ;
- les **revenus des peintres et sculpteurs**, y compris lorsque ces professionnels :
  - emploient des auxiliaires pour la partie matérielle de leurs travaux ou pour les opérations accessoires ;
  - font exécuter leurs œuvres par des tiers, mais à condition que ce soit sous leur direction et d'après les plans ou modèles qu'ils ont créés.

Toutefois, il convient d'être prudent. Eu égard aux circonstances de faits, l'Administration fiscale pourrait être amenée à requalifier ces revenus en bénéfices industriels et commerciaux si les conditions ci-dessus ne sont pas respectées.

- les **droits d'auteur d'œuvres de l'esprit** perçus par les héritiers ou légataires de l'auteur ;
- les **droits perçus par l'auteur lui-même**, y compris les bourses versées par le Centre national des lettres (CE, 30 oct. 2001, n° 221004), lorsque :
  - ces droits ne sont pas intégralement déclarés par un tiers ;
  - ces droits sont intégralement déclarés par un tiers mais l'auteur opte pour le régime d'imposition des BNC (CGI, art. 92, 2 ; CGI, art. 93, 1 quater).

L'option pour l'imposition du régime des BNC doit être notifiée au service des impôts sous la forme d'une note écrite jointe à la déclaration n° 2035. Elle est valable pour l'année au titre de laquelle elle est exercée et les deux années suivantes. Elle est irrévocable pendant cette période. Son renouvellement doit être formulé par écrit dans les mêmes conditions que l'option initiale (BOI-BNC-SECT-20-10-50, 12 sept. 2012, § 1 et s).

**1062** Les écrivains et compositeurs ayant opté pour l'imposition selon ce régime **peuvent** :

- **amortir leurs matériels informatiques** sur 3 ans ;
- **déduire**, en totalité, l'année de leur paiement, les **dépenses d'acquisition de logiciels** dont la valeur est inférieure à 500 € HT.

## 3° Revenus imposés dans la catégorie des BIC

**1063** Relèvent de la catégorie des BIC, les revenus :

- des artistes du spectacle qui exercent leur profession en tant qu'**entrepreneur de spectacles** ;
- des photographes en **fonction de l'importance des moyens mis en œuvre** ;
- des peintres et sculpteurs qui deviennent **industriels d'art** poursuivant un but commercial lorsqu'ils dirigent un atelier de plusieurs ouvriers :
  - pour l'exécution d'œuvres dont ils ne sont pas les auteurs,
  - ou pour les reproductions en série d'œuvres même exécutées par eux.

## B. – MODALITÉS D'IMPOSITION SPÉCIFIQUES DES BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX

### ■ Sources

CGI, art. 93 ; CGI, art. 100 bis ; BOI-BNC-SECT-20-20, § 1 et s., 12 sept. 2012

**1064** En principe, les revenus des professionnels qui relèvent de la catégorie des BNC sont imposables selon les **modalités de droit commun** prévues à l'article 93 du CGI. Ils peuvent cependant bénéficier de certains régimes fiscaux particuliers :

- l'imposition d'après un **bénéfice moyen** (V. **1065**) ;

- l'étalement des subventions d'équipement (V. 1077) ;
- l'abattement en faveur des jeunes artistes de la création plastique (V. 1070).

## 1° Option pour l'imposition selon un bénéfice moyen

**1065** Par dérogation, les bénéfices provenant de la production littéraire, scientifique, artistique (à l'exclusion de ceux perçus par les héritiers ou légataires de l'intéressé) ou de la pratique d'un sport peuvent, sur demande, être déterminés selon un bénéfice moyen en retranchant de la moyenne des recettes de l'année d'imposition et des deux ou des quatre années précédentes (soit trois ou cinq années), la moyenne des dépenses de ces mêmes années (CGI, art. 100 bis).

**1066 Professionnels concernés** – Seuls sont visés ici les professionnels soumis au régime de la déclaration contrôlée, de plein droit ou sur option.

Les entraîneurs d'équipes sportives ainsi que les jeunes artistes de la création plastique qui bénéficient d'un abattement spécifique sur leur bénéfice (V. 1070) ne peuvent opter pour ce régime.

**1067 Modalités de l'option** – Ce mode d'imposition implique d'opter pour le régime d'imposition moyen et pour une période de référence de trois à cinq ans (année d'imposition + 2 ou 4 années servant au calcul du bénéfice moyen). Si l'option peut être révoquée, le choix de cette période de référence est définitif.

Ainsi, les contribuables qui désirent se placer sous ce régime doivent effectuer la demande écrite, lors du dépôt de la déclaration de leur bénéfice, en précisant expressément le choix de la période de référence. Chaque année, ils doivent indiquer dans une note annexée à leur déclaration les différents éléments de calcul de leur bénéfice moyen.

**Exemple** Option pour l'application de l'article 100 bis du CGI à compter des revenus de 2018.

Bénéfice :

- 2014 : 0 €
- 2015 : 30 489 €
- 2016 : 13 720 €
- 2017 : 24 391 €
- 2018 : 76 224 €

Base d'imposition 2018 :

- calcul sur 3 ans =  $1/3 (13\,720 + 24\,391 + 76\,224) = 38\,112$  €
- calcul sur 5 ans =  $1/5 (0 + 30\,489 + 13\,720 + 24\,391 + 76\,224) = 28\,965$  €.

Lors de l'option, le professionnel doit choisir la période de référence à prendre en compte (3 ou 5 ans). Ce choix étant définitif il convient de procéder au calcul sur ces deux périodes de référence avant d'opter, afin de choisir la période la plus favorable (dans notre exemple : 5 ans pour un avantage immédiat).

**1068 Révocation de l'option** – Le professionnel peut renoncer à cette option. Il doit alors en faire la demande écrite lors du dépôt de la déclaration de bénéfices de l'année au titre de laquelle il souhaite que ce mode d'évaluation cesse de s'appliquer.

Les bénéfices réalisés à compter de l'année de révocation sont taxés dans les conditions de droit commun, mais l'imposition d'après le mécanisme du revenu moyen continue de produire ses effets pour les bénéfices réalisés au cours des années couvertes par l'option.

**1069 Cas particulier des auteurs obtenant un prix littéraire** – Les écrivains dont la variation des droits d'auteur est liée à un revenu exceptionnel (par exemple, l'attribution d'un prix littéraire non exonéré (V. 115) peuvent bénéficier de l'imposition selon un système de quotient prévue à l'article 163-0A du CGI, même lorsqu'ils ont opté pour l'imposition selon le bénéfice moyen (BOI-BNC-SECT-20-20, 12 sept. 2012, § 190 à 230).

À cet égard, on rappelle que l'article 163-0A du CGI permet aux professionnels qui perçoivent un revenu de caractère exceptionnel (à savoir un revenu dénué de tout lien avec l'activité ou, si ce revenu a un lien avec cette activité, il n'est pas généré dans les conditions habituelles : V. notamment CAA Versailles n° 16VE01047, 6 juin 2017) d'atténuer les effets de la progressivité de l'impôt sur le revenu. Il prévoit que pour l'année de réalisation du revenu exceptionnel, l'imposition afférente à un tel revenu est calculée en ajoutant une fraction (généralement le quart) du montant net de ce revenu au revenu net imposable ordinaire. La cotisation supplémentaire ainsi obtenue par rapport à l'impôt dû sur le revenu ordinaire est multipliée par quatre ce qui permet de déterminer l'impôt sur le revenu exceptionnel. Le montant total de l'impôt à payer est obtenu en additionnant l'impôt sur le revenu ordinaire et l'impôt sur le revenu exceptionnel ainsi déterminé. Ce régime, dit « système du quotient », est purement facultatif.

## 2° Abattement spécifique pour les jeunes artistes de la création plastique

### ■ Sources

BOI-BNC-SECT-20-30, § 1 et s., 8 oct. 2012

**1070 Artistes concernés** – Peuvent bénéficier, dans la limite d'un plafond de 50 000 €, d'un abattement de 50 % sur une fraction de leurs bénéfices, les personnes physiques auteurs ou créateurs d'œuvres d'art plas-

tiques ou graphiques qui relèvent du régime de la **déclaration contrôlée** et qui n'ont pas opté pour l'imposition d'après le bénéfice moyen (V. 1065).

L'option pour l'application de ce dernier régime implique donc la renonciation au bénéfice de l'**abattement** pour les années couvertes par l'option  
Les **sociétés sont exclues du dispositif**.

**1071** Sont concernés les artistes qui **réalisent des œuvres d'art plastiques ou graphiques originales** (peintures, sculptures, dessins, photographies d'art, créations des arts appliqués) qui **portent l'empreinte de la personnalité de l'artiste**.

Ces œuvres sont définies par référence aux œuvres d'art imposables selon le régime de la marge en matière de TVA et qui peuvent bénéficier du taux réduit.

**1072** L'Administration donne une liste exhaustive des œuvres d'art éligibles (CGI, ann. III, art. 98 A) qui sont soumises à des conditions strictes au regard de leur exécution et de leur signature par l'artiste lui-même, et de leur tirage en nombre limité.

À titre d'exemple on peut citer :

- les tableaux, collages et tableautins similaires, peintures et dessins ;
- les gravures, estampes et lithographies originales tirées en nombre limité ;
- les productions originales de l'art statuaire ou de la sculpture ;
- les tapisseries et textiles muraux faits à la main ;
- les exemplaires uniques de céramique ;
- les émaux sur cuivre ;
- les photographies prises par l'artiste.

Peuvent également bénéficier de l'abattement, sous certaines conditions, les artistes qui procèdent à la création de certaines œuvres audiovisuelles sur support analogique ou numérique.

**1073 Point de départ de l'abattement** – En règle générale, l'abattement est applicable à compter de l'année au titre de laquelle l'artiste procède à la déclaration de son activité auprès du CFE.

Il convient toutefois de retenir la date de perception des premiers revenus artistiques lorsque la déclaration de l'activité n'a pas été déposée dans les délais légaux.

**IMPORTANT** Les artistes qui ont déjà exercé une activité ne peuvent pas bénéficier de l'abattement au titre d'une nouvelle installation. Ainsi un artiste ayant commencé une première fois son activité puis l'ayant cessée ne peut pas bénéficier de l'abattement s'il reprend ensuite cette activité sauf si cette nouvelle installation intervient moins de cinq ans après le début de la première activité. Dans cette hypothèse, l'artiste peut continuer à bénéficier de l'abattement pour la période restant à courir avant l'expiration du délai de 5 ans.

**1074 Période d'application de l'abattement** – L'abattement s'applique aux bénéfices réalisés au cours de la première année d'activité et des quatre années suivantes.

Lorsque l'artiste réalise un déficit ou ne remplit pas les conditions pour bénéficier de l'abattement au cours de l'une ou plusieurs des 5 premières années d'activité, la période d'application de l'abattement n'est pas prorogée.

Bien entendu, si après cette interruption, l'artiste perçoit de nouveaux revenus éligibles, l'abattement peut de nouveau s'appliquer pour la durée restant à courir pour atteindre le terme de la période de 5 ans.

**1075 Montant de l'abattement** – L'abattement, plafonné annuellement à 50 000 €, est calculé au taux de 50 % sur la fraction du bénéfice qui résulte :

- des revenus provenant de la **cession proprement dite des œuvres d'art** définies ci-dessus ;
- des revenus réalisés à l'occasion de la **cession ou de l'exploitation des droits patrimoniaux** ;
- des sommes **reçues à la suite d'un sinistre** notamment.

La fraction du plafond de 50 000 € **non utilisée** au titre d'une année ne peut être reportée sur les années suivantes.

Lorsque l'artiste a perçu, au titre d'une même année, des revenus éligibles à l'abattement et d'autres revenus non éligibles, il doit procéder à une affectation précise des dépenses professionnelles entre ces deux catégories de revenus. Toutefois l'Administration admet lorsque l'activité de création plastique est prépondérante, que la détermination de la quote-part des dépenses afférentes à cette activité soit déterminée de manière forfaitaire selon une clef de répartition générale et unique égale au rapport entre :

- le montant des recettes de l'activité de création plastique ;
- et le montant total des recettes imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux réalisées dans le cadre de son activité artistique.

**1076 Obligations déclaratives** – L'abattement s'applique de plein droit lorsque toutes les conditions pour en bénéficier sont remplies.

Il n'est subordonné à aucune option ou obligation déclarative spécifique du contribuable sous réserve de l'indication du montant de l'abattement sur la déclaration de revenus non commerciaux à la ligne 43 CL « divers à déduire » case CO de l'annexe n° 2035 B.

Le montant de l'abattement est retenu pour l'appréciation des différents seuils fiscaux prévus par le code général des impôts et doit être reporté sur la déclaration des revenus n° 2042.

### 3° Option pour le régime d'étalement de l'imposition des subventions d'équipements

#### ■ Sources

CGI, art. 93, 8 ; CGI, art. 42 septies ; BOI-BNC-BASE-20-20, § 110 à 470, 3 févr. 2016

**1077 Professionnels concernés** – Ce dispositif est réservé aux professionnels exerçant une activité à titre professionnel de nature non commerciale et relevant, à titre obligatoire ou sur option, au régime de la déclaration contrôlée.

**1078 Caractère optionnel du dispositif** – Les professionnels ont le choix entre :

- l'imposition de la subvention d'équipement au titre de l'année de leur versement ou, s'ils ont opté pour la détermination de leur résultat à partir des créances acquises et des dépenses engagées (CGI, art. 93 A), de l'année de leur attribution ;
- l'étalement de l'imposition de cette subvention.

Le choix pour l'application du régime d'étalement doit faire l'objet d'une demande, rédigée sur papier libre, adressée au service des impôts du professionnel au moment du dépôt de la déclaration de résultats de l'année du versement de la subvention.

À l'exception du cas particulier des biens financés par voie de crédit-bail, le professionnel bénéficiaire de la subvention doit être propriétaire des biens subventionnés pour pouvoir opter pour le régime d'étalement.

la subvention attribuée par l'intermédiaire d'une entreprise de crédit-bail peut être répartie, par parts égales, sur les périodes d'imposition couvertes par celles du contrat de crédit-bail, à la condition que le contrat accordant cette subvention prévoit son reversement immédiat au crédit-preneur. L'imposition de la subvention est alors répartie par parts égales sur les bénéfices des années de la période couverte par le contrat de crédit-bail. En revanche, lorsque la subvention est rétrocédée au crédit-preneur sous forme d'une diminution des loyers facturés ou du prix de levée d'option, l'organisme de crédit-bail est juridiquement le bénéficiaire de la subvention et doit en conséquence la comprendre dans ses résultats imposables au titre de l'exercice en cours lors de son attribution. Cet organisme peut opter pour l'application du régime d'étalement.

Par ailleurs, depuis l'ordonnance n° 2004-281 du 5 mars 2004, le régime est applicable que la subvention soit, ou non, directement accordée au crédit-preneur (sans transiter par l'organisme de crédit-bail).

**1079 Subventions concernées** – le régime d'étalement s'applique aux subventions versées par l'Union européenne, l'État, les collectivités publiques ou tout autre organisme public et utilisées pour la création, l'acquisition ou le financement par voie de crédit-bail, d'immobilisations déterminées.

Les décisions d'octroi des subventions doivent contenir les éléments nécessaires à l'identification des immobilisations subventionnées : il s'agit en principe de l'indication de la nature et du prix de revient de l'immobilisation. Lorsqu'une subvention est versée pour la création ou l'acquisition de plusieurs immobilisations déterminées dont le coût total excède son montant, la décision d'octroi doit en principe fixer sa répartition entre les immobilisations. Si tel n'est pas le cas, la subvention doit être répartie, à titre de règle pratique, proportionnellement au prix de revient de chacune de ces immobilisations.

La nature de la subvention d'équipement doit être justifiée par toutes pièces utiles. À défaut le dispositif d'étalement ne peut s'appliquer.

Jugé ainsi, qu'un médecin qui ne justifie pas, par les pièces qu'il produit, que la somme figurant au crédit de son compte bancaire correspondrait à une subvention d'équipement qu'il aurait perçue au titre des actions d'accompagnement à l'information des médecins libéraux, n'est pas fondé à invoquer utilement ces dispositions (CAA Paris, 15 déc. 2011, n° 09PA05548).

Ainsi, au regard de ces critères :

- ouvre notamment droit au dispositif d'étalement, le **bonus dont a pu bénéficier un titulaire de bénéfices non commerciaux à l'occasion de l'achat d'un véhicule de tourisme peu polluant (V. 421)** lorsque ce véhicule est inscrit au registre des immobilisations et des amortissements (En ce sens, RES n° 2008/18 (FP), 5 août 2008 ; BOI-BNC-BASE-20-20, 3 févr. 2016, § 530) ;
- ne peuvent bénéficier du dispositif les aides pérennes à la télétransmission des feuilles de soins octroyées à certains médecins conventionnés (BOI-BNC-BASE-20-20, § 490 à 520, 3 févr. 2016). Toutefois, concernant cette aide, les articles 1 et 2 de ce même décret prévoient le versement d'un complément en faveur des professionnels médicaux qui s'engagent à réaliser un taux significatif de télétransmissions des documents nécessaires au remboursement à l'aide de cartes électroniques. Il a été admis que le montant de cette aide complémentaire, affecté par le praticien à l'acquisition de matériel informatique inscrit à l'actif professionnel pouvait bénéficier, dans la limite de 1 070 €, et dans les conditions prévues au 8 de l'article 93 du CGI, du régime d'étalement, sous réserve que l'attribution de l'aide soit antérieure à l'acquisition de l'équipement. Le

montant de l'aide qui excède 1 070 € constitue une recette imposable dans les conditions de droit commun des bénéficiaires non commerciaux.

**1080 Modalités d'étalement des immobilisations amortissables** – Les subventions d'équipement utilisées à l'acquisition ou la création d'immobilisations amortissables ne sont pas comprises dans les résultats de la période d'imposition en cours à la date de leur versement (ou, pour les contribuables qui déterminent leur résultat en faisant état des créances acquises, de l'année en cours à la date de leur attribution), mais sont rapportées aux bénéficiaires imposables **en même temps et au même rythme que celui auquel l'immobilisation en cause est amortie**. Ainsi, un taux un taux identique doit être utilisé à la fois pour le calcul des annuités d'amortissement et la détermination de la part de subvention à inclure chaque année dans le bénéfice. La réintégration s'effectue dès l'année au cours de laquelle est pratiquée la première annuité d'amortissement de l'immobilisation acquise au moyen de la subvention, indépendamment de la perception effective de la subvention.

L'ensemble des amortissements (amortissement technique et amortissement dérogatoire) doit être pris en compte pour l'application de ces dispositions.

**Exemple** Un professionnel acquiert le 1<sup>er</sup> janvier 2014 un véhicule peu polluant pour un montant total de 13 000 € et bénéficie d'un bonus de 2 000 €. Il inscrit le véhicule au registre des immobilisations et des amortissements. Le coefficient d'affectation professionnelle du véhicule est de 60 %. Le véhicule est amorti sur une durée normale de 5 ans.

– montant annuel de l'amortissement :  $13\,000 \times 20\% \times 60\% = 1\,560$  €.

– modalités d'imposition étalée de la subvention de 2 000 € :  $2\,000 \times (1\,560 / 13\,000) = 240$  € à réintégrer à chaque résultat des années 2014, 2015, 2016, 2017 et 2018.

**IMPORTANT** En cas de **cession** d'une immobilisation amortissable ou non amortissable, la fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt est comprise dans le bénéfice imposable de l'année au cours de laquelle la cession est intervenue. En cas de **cession ou de résiliation d'un contrat de crédit-bail** portant sur une immobilisation financée par une subvention éligible au régime d'étalement, la fraction de cette subvention non encore imposée doit être rapportée au bénéfice imposable du crédit preneur au titre de l'année au cours de laquelle intervient la cession ou la résiliation de ce contrat.

Des dispositions particulières sont prévues en cas d'apport de l'activité individuelle à une société.

**1081 Modalités d'étalement des immobilisations non amortissables** – Les subventions d'équipement affectées à l'acquisition ou la création d'immobilisations non amortissables, ne sont pas comprises dans les recettes de l'année correspondant à la date de leur versement ou de leur attribution, mais sont rapportées, **par fractions égales**, au bénéfice imposable des années pendant lesquelles cette immobilisation est **inaliénable aux termes du contrat accordant la subvention** ou, à défaut de clause d'inaliénabilité, au bénéfice des dix années suivant celle de l'attribution de la subvention.

**IMPORTANT** En cas de **cession** d'une immobilisation amortissable ou non amortissable, la fraction de la subvention non encore rapportée aux bases de l'impôt est comprise dans le bénéfice imposable de l'année au cours de laquelle la cession est intervenue. En cas de **cession ou de résiliation d'un contrat de crédit-bail** portant sur une immobilisation financée par une subvention éligible au régime d'étalement, la fraction de cette subvention non encore imposée doit être rapportée au bénéfice imposable du crédit preneur au titre de l'année au cours de laquelle intervient la cession ou la résiliation de ce contrat.

Des dispositions particulières sont prévues en cas d'apport de l'activité individuelle à une société.

## C. – PAIEMENT DE L'IMPÔT PAR UNE RETENUE À LA SOURCE POUR CERTAINS REVENUS (ABROGÉ)

### 📖 Sources

CGI, art. 182 C ; L. fin. 2017, n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 60, V

**1082** Les auteurs, artistes et sportifs **domiciliés en France** peuvent opter pour une **retenue à la source de 15 % prélevée** sur leurs rémunérations brutes. Elle constitue uniquement un acompte sur l'impôt sur le revenu mais n'est pas libératoire.

Compte tenu de l'instauration du prélèvement à la source, notamment pour les droits d'auteur, ce dispositif a été **abrogé à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018** (L. fin. 2017, n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 60, V).

### 1° Professionnels concernés

**1083** Il s'agit :

– des auteurs des œuvres de l'esprit, définies par l'article L. 112-2 du Code de la propriété intellectuelle (écrivain, auteur, compositeur de musique, auteur d'œuvre audiovisuelle, peintre, sculpteur), à l'exception des architectes et des auteurs de logiciels ;



- des interprètes de ces œuvres ;
- des artistes du spectacle ;
- des sportifs ;
- des ayants droit des personnes mentionnées ci-dessus.

Ces professionnels sont susceptibles de percevoir : des salaires, des droits d'auteur et des rémunérations de toutes natures.

Compte tenu de l'instauration du prélèvement à la source, notamment pour les droits d'auteur, ce dispositif a été **abrogé à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018** (L. fin. 2017, n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 60, V).

## 2° Modalités d'application

**1084** La demande de retenue est adressée par le bénéficiaire des revenus à la personne qui lui verse ces rémunérations. L'option pour la retenue à la source peut être exercée lors de chaque encaissement des revenus.

La retenue à la source doit être acquittée au plus tard le 15<sup>e</sup> jour du trimestre civil suivant le paiement de la rémunération.

Le professionnel devra ensuite porter sur ses déclarations, la totalité de ses revenus imposables, y compris ceux qui ont fait l'objet de la retenue. Le montant de l'impôt dû sera diminué, automatiquement par l'Administration, du montant de la retenue à la source acquittée.

Compte tenu de l'instauration du prélèvement à la source, notamment sous la forme d'un versement d'acompte pour les droits d'auteur, ce dispositif a été **abrogé à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018** (L. fin. 2017, n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 60, V).

# VII. Inventeurs et auteurs de logiciels originaux

## A. – INVENTEURS PERSONNES PHYSIQUES

### ■ Sources

CGI, art. 39 terdecies, 1 ; CGI, art. 39, 12 ; CGI, art. 92, 2, 3° ; CGI, art. 93, 2 ; CGI, art. 93 quater, I ; CGI, art. 156, I, bis ; L. n° 2010-1657, 29 déc. 2010, art. 126 ; BOI-BNC-SECT-30-10-10, § 1 et s., 12 sept. 2012 ; BOI-BNC-SECT-30-10-40, § 1 et s., 12 sept. 2012

**1085** Le régime fiscal qui leur est applicable diffère selon la nature des produits. Par ailleurs une règle spécifique de déduction de certains déficits est prévu.

## 1° Produits de la propriété industrielle imposables au taux des plus-values à long terme

**1086 Produits concernés** – Les produits de la propriété industrielle imposables au taux de 12,8 % (hors prélèvements sociaux) (V. **642**) s'entendent :

- des produits provenant de la cession de brevets ou d'inventions brevetables ou de perfectionnement qui y ont été apportés ;

Sur le dispositif de report d'imposition des plus-values d'apport de brevet en société (V. **3149**).

- du résultat net de la concession de licences (exclusives ou non) d'exploitation de brevets et inventions brevetables ;

Le régime des plus-values à long terme est applicable, y compris lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise concédante et le concessionnaire. Toutefois, dans cette situation, le concessionnaire ne peut déduire les redevances versées que pour une fraction de leur montant. En revanche, le régime ne s'applique que si il y a bien une concession de licence ce qui implique que le bénéficiaire de la concession soit mis à même d'exploiter lui-même utilement le brevet concédé (CAA Paris, n° 17PA01361, 8 mars 2018).

- des produits tirés de la cession ou de la concession d'un procédé de fabrication industriel.

Le procédé doit résulter d'opérations de recherche, être l'accessoire indispensable de l'exploitation d'un brevet ou d'une invention brevetable et être cédé ou concédé simultanément à ces derniers et aux termes du même contrat. En revanche, le concédant n'a pas à s'assurer que le bénéficiaire de la concession soit à même de vendre les produits issus de cette concession (CE, n° 394741, 31 mars 2017).

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, une réforme visant les modalités d'imposition des produits visés ci-dessus entrera en vigueur. Résultant de l'article 37 de la loi de finances pour 2019 (L. fin. 2019, n° 2018-1317, 28 déc. 2018), cette dernière prévoit l'application d'un taux réduit de 10 % pour les produits résultant des cessions, concessions ou sous-concessions des brevets, des certificats d'obtention végétale, des inventions brevetables, des logiciels protégés par le droit d'auteur et, sous certaines conditions, des procédés de fabrication industriels.

**1087** Ces dispositions ne sont pas applicables aux plus-values de cession des éléments mentionnés ci-dessus lorsqu'il existe des liens de dépendance entre l'entreprise cédante et l'entreprise cessionnaire au sens du 12 de l'article 39 du CGI.

**1088** L'imposition au taux de 12,8 % (hors prélèvements sociaux) (V. 642) ne s'applique pas :

– lorsque les droits, procédés et techniques **ne présentent pas le caractère d'éléments de l'actif professionnel** (simple savoir-faire, prestations d'assistance technique, marques, dessins, modèles) chez le cédant ou le concédant ;

Cela étant, les droits de propriété industrielle que les personnes physiques détiennent, soit en qualité d'inventeurs indépendants, soit après les avoir acquis à titre onéreux ou à titre gratuit, ne constituent pas un moyen d'exploitation. L'invention constitue le produit même de leur activité de création. À la différence de ceux détenus par les entreprises industrielles et commerciales, ils n'ont donc pas la nature d'éléments d'actif affectés à l'exercice d'une profession non commerciale. L'Administration admet donc que cette circonstance n'est pas de nature à priver les intéressés de l'application de ces dispositions.

– **ou encore lorsqu'ils ont été acquis à titre onéreux depuis moins de deux ans.**

Il n'y a pas lieu de s'attacher à la date d'entrée dans le patrimoine des droits de propriété industrielle dès lors que ceux-ci ont été découverts ou mis au point par le professionnel ou lui ont été cédés à titre gratuit.

**1089 Modalités d'imposition** – Seules les **sommes nettes** sont soumises à l'impôt au **taux de 12,8 % (hors prélèvements sociaux)** (V. 642). Il convient donc de **déduire** du montant brut perçu les **frais nécessités par la recherche et la mise au point du brevet** ainsi que ceux exposés, le cas échéant, pour la **maintenance ou l'amélioration de l'invention**.

**IMPORTANT** Sur l'exclusion des redevances de brevets du régime d'exonération des petites entreprises prévu à l'article 151 septies du CGI (V. 679).

## 2° Autres produits de la propriété industrielle

**1090 Produits concernés** – Il s'agit des produits autres que ceux définis ci-dessus.

Sont notamment visés :

– la cession ou la concession d'inventions non brevetables et de procédés de fabrication industriels ne remplissant pas les conditions prévues à l'article 39 terdecies du CGI ;

– la cession ou la concession de droits de possession industrielle non brevetables (savoir-faire, secret de fabrique) ;

– la cession ou la concession des marques de fabrique commerciales et des dessins et modèles.

Lorsqu'ils sont perçus par **l'inventeur ou ses héritiers**, ces produits sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des **BNC**. Si tel n'est pas le cas, ils sont imposables dans la catégorie des **BIC**.

**1091 Modalités d'imposition** – L'imposition est établie selon les règles du droit commun après déduction :

► soit d'un **abattement forfaitaire de 30 %**, appliqué aux produits d'exploitation de ces droits (concessions) ou sur leur prix de vente (cessions) dans la mesure où les frais réels n'ont pas déjà été admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable (BOI-BNC-SECT-30-10-30, § 1 et s., 12 sept. 2012) Le bénéfice de l'abattement est réservé à l'inventeur lui-même.

Concernant cet abattement, on précise :

– qu'il s'applique également aux produits de la cession ou de la concession de marques de fabrique qui trouvent leur origine dans une invention ayant contribué à la réalisation du produit et peut être cumulé avec les frais de procès payés par l'inventeur pour la protection de son invention (CE, 31 mars 1978, n° 7131) ;

– le montant total de l'abattement appliqué pour chacune des inventions doit être porté à la ligne 43 « = divers à déduire » de l'annexe 2035 B du professionnel.

► soit des **frais réels**.

Lorsque le professionnel demande la déduction de ses frais réels, il perd le bénéfice du forfait de 30 % pour l'année au titre de laquelle il a demandé la déduction des frais réels et pour les années suivantes.

**IMPORTANT** Le choix pour l'un de ces régimes est fait pour chaque invention prise isolément et présente un caractère définitif. Il est recommandé d'annexer à sa déclaration n° 2035 une note précisant l'option retenue pour chacune des inventions du professionnel.

**1092 Règles particulières d'imputation des déficits** – Les déficits subis par les inventeurs indépendants dont l'activité n'est pas assimilable à une véritable activité professionnelle ne sont pas déductibles du revenu global. Ces déficits ne peuvent être imputés que sur les bénéfices d'activités semblables durant la même année ou les six années suivantes. Toutefois, afin d'encourager l'activité inventive et de développer la pro-

tection des inventions, les inventeurs sont autorisés à déduire de leur revenu global les déficits provenant des frais de prise de brevets, ainsi que des frais de maintenance. Cette déductibilité est, cependant, limitée à l'année de la prise du brevet et aux neuf années suivantes (CGI, art. 156, I bis ; BOI-BNC-SECT-30-10-40, § 1 et s., 12 sept. 2012).

Ce régime d'imputation spéciale des déficits est **abrogé pour les prises de brevet réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020** (L. fin. 2019, n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 134). A compter de cette date, les règles d'imputation des déficits des inventeurs professionnels applicables seront donc les règles de droit commun (V. 9).

## B. – AUTEURS DE LOGICIELS

### ■ Sources

CGI, art. 93 quater, I ; BOI-BNC-SECT-30-20, § 1 et s., 12 sept. 2012 ; L. fin. rect. 2011, n° 2011-1978, 28 déc. 2011, art. 17

### 1° Revenus

**1093** Les revenus des auteurs de logiciels, autres que ceux retirés de la cession de droits portant sur des logiciels originaux, relèvent, **depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011**, du régime d'imposition des traitements et salaires lorsqu'ils sont intégralement déclarés par un tiers.

Ces auteurs peuvent toutefois, dans cette hypothèse, opter pour le régime d'imposition des BNC.

Lorsqu'ils ne sont pas intégralement déclarés par un tiers, ces revenus relèvent en principe de la catégorie des BNC (sauf si les modalités d'exploitation relèvent d'une exploitation commerciale impliquant une imposition dans la catégorie des BIC).

### 2° Produits retirés de la cession de droits portant sur des logiciels originaux

**1094** Les produits retirés de la cession de droits portant sur des logiciels originaux par des auteurs relèvent du régime d'imposition des plus-values à long terme au taux de 12, 8 % hors prélèvements sociaux (V. 642).

En cas de complément de prix versé à l'auteur du logiciel en fonction de l'utilisation de celui au titre des années suivant sa cession (par exemple, pourcentage sur les recettes réalisés par l'acquéreur avec le logiciel), les sommes perçues par l'auteur en sus du prix de cession au titre de ces années bénéficient également du taux favorable de 12,8 % (CE, n° 350443, 12 mars 2014).

**1095** Seuls, les créateurs indépendants, personnes physiques, peuvent bénéficier de ce régime d'imposition, à l'exclusion des personnes morales, ainsi que des créateurs relevant des bénéficiaires industriels et commerciaux ou des bénéficiaires agricoles.

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, une réforme visant les modalités d'imposition des produits visés ci-dessus entrera en vigueur. Cette dernière prévoit l'application d'un taux réduit de 10 % pour les produits résultant des cessions, concessions ou sous-concessions des logiciels protégés par le droit d'auteur (L. fin. 2019, n° 2018-1317, 28 déc. 2018).

**IMPORTANT** Selon l'Administration, présentent un caractère original et bénéficient donc du régime d'imposition des plus-values à long terme, les logiciels :

- qui résultent d'un travail intellectuel et personnel allant au-delà de la simple mise en œuvre d'une logique automatique et contraignante ;
- qui et n'empruntent pas à des logiciels créés.

La Cour d'appel administrative de Paris a toutefois précisé que le caractère original d'un logiciel devait être apprécié au regard des éléments protégés, à la date de la cession, par le régime des droits d'auteur tels que les lignes de programmation, le code source, le code objet et l'architecture du programme. Ainsi, le simple constat par l'Administration de l'existence de logiciels apparemment similaires est insuffisant pour dénier à un logiciel son caractère original (CAA Paris, n° 13PA01769, 16 avr. 2015).

## VIII. Formateurs

### A. – RÉGIME D'IMPOSITION ET OBLIGATIONS COMPTABLES

#### ■ Sources

C. trav., art. L. 6352-6 et s. ; C. trav., art. D. 6352-16 et s.

**1096** Les personnes physiques ou morales qui interviennent en qualité de formateur dans le cadre de la formation professionnelle continue conformément aux dispositions des articles L. 6352-6 à L. 6352-9 et R 6352-21 du Code du travail (ancien article L. 920-8 du Code du travail) **relèvent du régime des BNC.**

Une société exerçant une activité de conseil, de formation et de commerce de matériel informatique est imposable dans la catégorie des BNC dès lors que l'activité de formation professionnelle continue, qui représente l'essentiel de son chiffre d'affaires et qui est assurée principalement par la gérante, constitue son activité prépondérante (CE, 2 oct. 2002, n° 224917).

Toutefois, on signale l'existence d'un statut de formateur occasionnel réservé aux formateurs qui interviennent en tant que tel moins de 30 jours par année civile. Sur le plan social, ces derniers ont assimilés aux salariés mais bénéficient d'un régime dérogatoire. Sur le plan fiscal, les rémunérations perçues dans ce cadre doivent, selon nous et en l'absence de commentaires administratifs sur ce point, être déclarés dans la catégorie des traitements et salaires. Toutefois, nous conseillons une adhésion à titre conservatoire auprès d'une association agréée aux professionnels qui ne sont pas certain de pouvoir bénéficier du dispositif et ce afin d'éviter l'éventuelle application de la majoration de 1.25 %.

**1097** Ces professionnels doivent **tenir leur comptabilité selon les règles fixées par leur plan comptable professionnel homologué par arrêté du 2 août 1995**, quel que soit leur statut juridique, **lorsqu'ils remplissent les conditions suivantes :**

- en cas d'activité unique de formation, lorsque le montant des recettes annuelles hors taxes est égal ou supérieur à 15 244 € ;
- en cas d'activités multiples, quel que soit le montant des recettes annuelles hors taxes au titre de la formation ;
- d'après différentes précisions apportées par le ministère du Travail, on peut penser que les nouvelles obligations comptables spécifiques s'appliquent exclusivement aux organismes de formation qui maîtrisent de bout en bout l'opération de formation ; les formateurs qui agissent en tant que sous-traitants ne semblent soumis qu'au dépôt d'un bilan pédagogique et financier et non aux obligations comptables spécifiques.

**IMPORTANT** L'obligation de recourir à un plan comptable spécifique n'a pas d'incidence sur le mode de déclaration des revenus professionnels qui devront toujours être établis selon le mode « recettes-dépenses », sauf si l'option pour la détermination du résultat en fonction des créances acquises et des dépenses engagées, prévue à l'article 93 A du CGI, a été exercée avant le 1<sup>er</sup> février de l'année d'imposition. Compte tenu de la complexité des opérations comptables et déclaratives, il apparaît tout à fait souhaitable d'avoir recours à un professionnel de la comptabilité.

**1098** Ces professionnels ont l'obligation d'établir chaque année un bilan, un compte de résultat et une annexe qui doivent fournir :

- le détail des ressources liées à la formation ;
- la décomposition des actions de formation par finalité ;
- le détail des conventions de ressources publiques affectées ;
- la liste et le montant des conventions de sous-traitance.

Le lien entre les totaux des trois catégories de ressources doit y apparaître.

**1099** En outre, ces professionnels doivent fournir, avant le 30 avril de chaque année, **un bilan pédagogique et financier au service de contrôle de la DIRRECTE** (formulaire transmis par l'administration ou télédéclaré) que l'activité de formation soit exercée à titre principal ou accessoire (C. trav., art. L. 6352-11).

### B. – CAS PARTICULIERS DES ORGANISMES DE FORMATION PERSONNES MORALES

#### ■ Sources

C. trav., art. L. 6352-8 ; C. Trav., art. R 6352-19

**1100** Les organismes de formation personnes morales ont l'obligation de désigner un commissaire aux comptes si 2 des 3 seuils suivants sont dépassés à la clôture de l'exercice :

- plus de 3 salariés en CDI ;
- plus de 153 000 € de chiffre d'affaires HT ;
- plus de 230 000 € de total du bilan.

## C. – DÉCLARATION D'ACTIVITÉ ET EXONÉRATION DE TVA

### 📖 Sources

C. trav., art. L. 6351-2 ; C. trav., art. L. 6351-1

**1101** Ces professionnels doivent déposer, auprès de l'autorité administrative de l'État chargée de la formation professionnelle, une **déclaration d'activité**, dans les 3 mois de la conclusion de la première convention de formation professionnelle ou du premier contrat de formation professionnelle.

**1102** Les professionnels ayant déclaré leur activité ou bénéficiant d'un agrément et qui sont à jour de leurs obligations de dépôt de bilan pédagogiques et financiers peuvent choisir d'être exonérés de la TVA, pour les actions réalisées dans le cadre de la formation professionnelle continue.

Une demande en ce sens doit être faite auprès de la Direction régionale du travail et de l'emploi territorialement compétente (DIRRECTE) par le biais de l'imprimé n° 3511 intitulé « demande d'attestation au titre des activités s'inscrivant dans le cadre de la formation professionnelle continue ».

Ce formulaire, dûment rempli en trois exemplaires, daté et signé, doit être retourné, en recommandé avec accusé de réception.

**1103** La délivrance de cette attestation par l'autorité administrative dont relève la formation dispensée par le demandeur entraîne l'exonération de TVA au jour de la réception par l'autorité administrative de la demande d'attestation faite par le formateur.

Elle ne peut avoir d'effet rétroactif et le professionnel ne peut plus y renoncer.

Seul le retrait de l'attestation prononcé par l'administration peut rétablir l'assujettissement à la TVA.

**IMPORTANT** L'exonération de TVA concerne uniquement les opérations effectuées dans le cadre de la formation professionnelle continue.

## IX. Agents commerciaux

### A. – RÉGIME FISCAL DES DIFFÉRENTES CATÉGORIES DE REVENUS

#### 📖 Sources

C. com., art. L. 134, 1 à art. L. 134, 17 ; BOI-BNC-CHAMP-10-30-50, § 110 à 140, 7 juin 2017

**1104** L'agent commercial est un mandataire titulaire d'un contrat de mandat exprès qui, à titre de profession indépendante, sans être lié par un contrat de louage de services, est chargé de façon permanente de négocier et éventuellement de conclure des contrats de ventes, d'achats, de locations ou de prestations de services au nom et pour le compte de producteurs, d'industriels, de commerçants ou d'autres agents commerciaux. Il peut être une personne physique ou une personne morale.

**IMPORTANT** Les négociateurs immobiliers exerçant leur activité sous le statut d'agent commercial pour le compte d'un agent immobilier sont imposables dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux. À ce titre ils peuvent donc être adhérents d'une ARAPL (L. n° 2006-872, 13 juill. 2006, art. 97 à art. 100).

L'agent commercial doit être immatriculé au registre spécial des agents commerciaux (RSAC) situé au greffe du tribunal de commerce. L'immatriculation est valable 5 ans.

#### 1° Revenus imposables dans la catégorie des BNC

**1105** Les commissions que les agents commerciaux perçoivent en tant que mandataires des entreprises qu'ils représentent relèvent de la catégorie des BNC (CAA Paris, 11 déc. 1990, n° 89PA02749).

À cet égard, il a été précisé que la location par un agent commercial d'une partie de ses cartes de représentation à une SARL reste de nature non commerciale.

## 2° Revenus imposables dans la catégorie des BIC

**1106** Lorsqu'ils effectuent des **opérations commerciales pour leur propre compte** (opérations de courtages et de commissionnaires), les profits correspondants relèvent des BIC sous réserve de l'application de l'article 155 du CGI pour les activités accessoires.

Dans ce cas, la double activité nécessite l'immatriculation au registre spécial des agents commerciaux et au registre du commerce et des sociétés.

## 3° Revenus imposables dans la catégorie des traitements et salaires

**1107** Les gains réalisés par les représentants de commerce, même « multicartes » constituent des **salaires** :  
 – soit lorsque les **intéressés se trouvent dans un état de subordination** vis-à-vis de leur employeur ;  
 – soit lorsqu'ils remplissent les conditions fixées par le statut professionnel des VRP.

Si les agents commerciaux exercent simultanément une activité d'agent commercial indépendant et une activité de représentant salarié pour le compte d'autres mandants, ils sont imposés au titre des BNC pour leur première activité et des traitements et salaires pour leur seconde activité.

# B. – RÉGIME FISCAL DES INDEMNITÉS PERÇUES PAR LES AGENTS COMMERCIAUX

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-20-20, § 570, 3 févr. 2016

## 1° Indemnité de rupture

**1108 Régime juridique** – Lorsque le contrat d'agence est à durée indéterminée, chacune des parties peut y mettre fin moyennant un préavis dont la durée est fixée à un mois pour la première année du contrat, deux mois pour la deuxième année commencée, et à trois mois pour la troisième année commencée et les années suivantes.

La cessation du contrat résulte de l'initiative de l'agent à moins que cette cessation ne soit justifiée par des circonstances imputables au mandant ou dues à l'âge, l'infirmité ou la maladie de l'agent commercial, par suite desquels la poursuite de son activité ne peut plus être raisonnablement exigée.

En cas de cessation de ses relations avec le mandant, **l'agent commercial a droit à une indemnité compensatrice** en réparation du préjudice subi.

**1109 Régime fiscal** – La doctrine et la jurisprudence s'accordaient pour considérer que le versement de l'indemnité compensatrice, qui représente pour l'agent commercial l'indemnisation de la perte de recettes professionnelles résultant de la rupture de son contrat, **constituait un revenu imposable dans les conditions de droit commun et non une plus-value à long terme.**

**1110** Toutefois, à la suite d'une demande de la Fédération nationale des agents commerciaux (FNACA) à laquelle le ministre du Budget a répondu, dans une lettre du 20 octobre 2005, l'Administration a publié une décision de rescrit (RES n° 2006/26, 28 mars 2006) qui prévoit, qu'à compter de sa publication, cette indemnité :

- est imposée comme un produit courant lorsque le contrat rompu a été conclu il y a moins de deux ans ;
- bénéficie d'une **taxation au taux réduit en tant que plus-value professionnelle à long terme** (12,8 % hors prélèvements sociaux) dès lors que ce **contrat a été conclu depuis au moins deux ans.**

## 2° Cession d'une carte de représentation

### ■ Sources

BOI-BNC-BASE-40-10, § 350, 12 sept. 2012

**1111** Lorsque l'agent commercial **transmet à un tiers agréé** par le mandant les droits et obligations attachés au contrat de représentation commercial (cession de carte de représentation), la cession est assimilée à la **vente d'un élément incorporel** de l'actif relevant du régime d'imposition des plus-values à long terme.

Cette **cession** doit être **soumise aux droits d'enregistrement** en application de l'article 720 du CGI (Doc. adm. 7 D-212, § 26).

## X. Sportifs professionnels et arbitres

### 📖 Sources

L. n° 2004-1366, 15 déc. 2004 ; L. n° 2006-1294, 23 oct. 2006

### A. – SPORTIFS PROFESSIONNELS

**1112** Les sportifs professionnels exerçant à titre indépendant relèvent de la catégorie des BNC (exercice de l'activité sportive sans lien de subordination).

Ainsi, il a récemment été jugé que les sportifs entraînent dans le champ d'application de la présomption de l'article L. 7121-3 du code du travail qui prévoit que tout contrat par lequel une personne s'assure, moyennant rémunération, le concours d'un artiste du spectacle en vue de sa production, est présumé être un contrat de travail dès lors que cet artiste n'exerce pas l'activité qui fait l'objet de ce contrat dans des conditions impliquant son inscription au registre du commerce. Dans cette hypothèse, les rémunérations perçues sont assimilées à des salaires et doivent être imposées comme tels (CE, 22 juin 2011, n° 319240).

**1113 Salaires perçus des sociétés à objet sportif** – Les sportifs salariés des sociétés à objet sportif sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires y compris pour leur rémunération liée à la commercialisation de l'image de l'équipe.

**1114 Retenue à la source** – Les rémunérations perçues par les sportifs professionnels (salaires et BNC) peuvent le cas échéant être soumises à une retenue à la source de 15 % (CGI, art. 182 B) à titre obligatoire, lorsque la société exerce une activité en France et que le sportif n'a pas d'installation permanente en France. Cette retenue n'est pas libératoire de l'impôt sur le revenu. Elle s'impute sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année au cours de laquelle elle a été opérée.

**1115 Option pour l'imposition d'après le bénéfice moyen** – Le régime d'imposition d'après le bénéfice moyen (V. 1065) est applicable aux bénéfices ou salaires des sportifs provenant directement de la pratique d'un sport à l'exclusion par conséquent des autres produits perçus par les sportifs, notamment dans le cadre de contrats publicitaires ou de parrainage qui constituent, en règle générale, des bénéfices industriels et commerciaux.

**1116 Dépenses de reconversion** – Bien qu'elles soient sans lien avec la profession exercée, les dépenses exposées en vue de l'obtention d'un diplôme ou d'une qualification professionnelle dans la perspective d'une insertion ou d'une conversion professionnelle par des personnes tirant un revenu de la pratique d'un sport sont déductibles (CGI, art. 93, 1, 5°).

Cette mesure concerne les sportifs dont l'activité est rémunérée par des revenus non commerciaux sans qu'il soit opéré de distinction entre les amateurs et les professionnels. Les dépenses de formation exposées doivent avoir un lien direct avec l'activité professionnelle que l'intéressé prévoit d'exercer au terme de sa carrière sportive.

### B. – ARBITRES ET JUGES SPORTIFS

**1117** Les sommes et indemnités que les arbitres et juges sportifs perçoivent au titre de leur mission arbitrale :  
– relèvent de la catégorie des bénéfices non commerciaux ;  
– sont exonérées d'impôt lorsqu'elles ne dépassent pas un certain seuil.

En outre, l'assujettissement des arbitres et juges professionnels à la contribution économique territoriale et à la TVA est affirmé.

**1118 Imposition dans la catégorie des BNC** – Les sommes et indemnités perçues par les arbitres ou juges au titre de la mission arbitrale mentionnée à l'article L. 223-1 du Code du sport sont expressément imposables dans la catégorie des BNC (CGI, art. 92, 2, 6°).

Cette règle d'imposition résulte du nouveau statut juridique des arbitres et juges sportifs qui, aux termes de l'article L. 223-3 du Code du sport, ne peuvent être regardés, dans l'accomplissement de leur mission, comme liés à la fédération par un lien de subordination caractéristique du contrat de travail.

**1119 Régime d'exonération** – Les sommes et indemnités perçues par les arbitres et juges sportifs au titre de leur mission arbitrale sont exonérées lorsque leur montant total est inférieur, pour une année civile, à 14,5 % du montant annuel du plafond de la sécurité sociale (CGI, art. 93, 10) soit 5 761 € au titre de l'imposition des revenus de 2018 (BOI-BNC-CHAMP-10-40-10, § 60, 7 mars 2018) (5 876 € au titre de l'imposition des revenus de l'année 2019).

Pour l'appréciation du seuil d'exonération, les sommes et indemnités qui doivent être retenues comprennent les **remboursements de frais professionnels**.

**1120 Régime d'imposition** – Le dispositif d'exonération des juges et arbitres sportifs ne constitue pas un abatement. En conséquence, lorsque les sommes et indemnités versées aux arbitres et juges sportifs dépassent le seuil d'exonération, elles sont **soumises (y compris les remboursements de frais) dès le premier euro perçu à l'impôt sur revenu** au titre des bénéfices non commerciaux.

Corrélativement, les frais professionnels sont déductibles dans les conditions de droit commun.

**1121 Contribution économique territoriale et TVA** – Compte tenu de la reconnaissance du caractère non salarié de leur activité et dès lors qu'elle est exercée dans un but lucratif à titre habituel et constant, les **arbitres et les juges sont imposables** :

- à la **contribution économique territoriale**, quelle que soit l'importance des revenus qu'ils tirent de cette activité (CE, 18 janv. 2008, n° 303816) ;
- à la **TVA sous réserve de l'application du régime de franchise en base** prévu à l'article 293 B du CGI (CE, 18 janv. 2008, n° 303824).

## XI. Sociétés civiles immobilières de sous-location

### A. – PRINCIPALES CARACTÉRISTIQUES DE L'ACTIVITÉ DE CES SOCIÉTÉS

**1122** De nombreux professionnels libéraux constituent des sociétés civiles immobilières dont l'objet est :

- en premier lieu, de prendre en **crédit-bail ou de louer des locaux professionnels** ;
- en second lieu, de **sous-louer** les locaux pris en crédit-bail ou en location **aux professionnels associés de la SCI et, le cas échéant à des tiers**.

En effet, la création de ce type de structure permet aux professionnels libéraux :

- soit d'obtenir plus facilement et dans de meilleures conditions des locaux qu'ils ne pourraient louer ou prendre en crédit-bail s'ils le faisaient de façon isolée ;
- soit lorsque l'un des associés est propriétaire d'un local, de s'associer avec d'autres professionnels sans faire entrer le bien immobilier qui lui est propre dans cette association. Dans cette hypothèse, le professionnel crée avec ses associés une SCI qui loue le local puis le sous-loue aux différents associés.

### B. – RÉGIME FISCAL

**1123 Principe** – Ces sociétés sont soumises à un régime fiscal particulier. En effet, sauf option pour l'IS, les **loyers et recettes accessoires tirés de la sous-location relèvent des bénéfices non commerciaux non professionnels** lorsque ces locaux sont **sous-loués nus**.

Lorsque la sous-location porte sur des locaux meublés ces recettes relèvent des **bénéfices industriels et commerciaux** (BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40, 3 févr. 2016, § 450) et la SCI bailleuse devient redevable de l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 206).

**IMPORTANT** Ces SCI peuvent, en tant que titulaires de **bénéfices non commerciaux non professionnels**, adhérer à une **ARAPL** et bénéficier ainsi de la dispense de majoration de 25 % de leur bénéfice (V. **(Statut de l'adhérent et missions des ARAPL)**).

Les dépenses déductibles sont constituées des **loyers qu'elles versent** (au titre de la location ou du crédit-bail) ainsi que des **frais nécessités par l'exercice de leur activité**.

**1124** Par ailleurs, l'activité de ces sociétés n'a pas le caractère d'une activité libérale. Dès lors, les déficits provenant de l'**activité de sous-location ne peuvent pas faire l'objet d'une imputation sur le revenu global** (CE, 29 juill. 1998, n° 165343 ; CE, 8 juill. 2009, n° 304815 ; CAA Paris, 31 déc. 2015, n° 14PA00799).

**1125** Selon l'**Administration**, lorsqu'une SCI de sous-location a pris un local dans le cadre d'un **contrat de crédit-bail**, le sous-loue **non meublé** à ses associés ou à des tiers, et en fin de contrat, **lève l'option d'achat** de l'immeuble, son activité devient une activité de location (et non plus de sous-location). Ses bénéfices doivent dès lors être imposés et déterminés au nom de chacun des associés, à proportion des droits qu'ils détiennent dans la société, selon les **règles applicables aux revenus fonciers** (CGI, art. 238 bis K, II). Cette doctrine a été récemment infirmée implicitement par le Conseil d'État lequel, lequel a considéré que dans une telle hypothèse, la plus value résultant de la levée d'option n'était imposable qu'à la fin de l'exercice de réalisation et non à la date de la levée d'option (CE, 28 nov. 2012, n° 331224).



**IMPORTANT** L'imposition de cette plus-value peut, dans certaines conditions, bénéficier d'un report jusqu'à la date de transmission de l'immeuble ou le cas échéant de la transmission ou du rachat des parts de la société (CGI, art. 93 quater, IV).

## XII. Intermédiaires en opérations de banque et en services de paiement (IOBSP)

### A. – PROFESSIONNELS CONCERNÉS

#### ■ Sources

C. mon. et fin., art. L. 519-1

**1126** Le statut des intermédiaires en opérations de banque et en services de paiement (IOBSP) a été récemment aménagé. Aux termes de l'article L. 519-1 du Code monétaire et financier, ce statut vise « toute personne qui exerce, à titre habituel, contre une rémunération ou toute autre forme d'avantage économique, l'intermédiation en opérations de banque et services de paiement, sans se porter ducroire », c'est-à-dire qui assure la présentation, la proposition ou l'aide à la conclusion de ces opérations économiques ou les travaux et conseils préparatoires à leur réalisation. Sont prévus quatre catégories d'intermédiaires selon les personnes pour le compte desquelles elles agissent ou traitent :

- les courtiers (1°) ;
- les mandataires exclusifs (2°) ;
- les mandataires non exclusifs (3°) ;
- et les mandataires de ces intermédiaires (4°).

### B. – RÉGIME FISCAL

#### ■ Sources

BOI-BNC-CHAMP-10-30-50, § 430, 7 juin 2017

**1127** Seul un examen des conditions effectives d'exercice de l'activité d'intermédiation en opérations de banque permet de déterminer si l'agent exécute sa mission :

- en qualité de courtier et exerce alors, nonobstant les fonctions de représentation que son statut légal et réglementaire induit, une activité commerciale par détermination de la loi ;
- ou si l'agent a pour mission de représenter de manière permanente et exclusive un ou plusieurs établissements de crédit ou de paiement et exerce alors une activité civile de mandataire au nom et pour le compte de ces établissements.

Sous cette réserve, les mandataires exclusifs ou non (catégorie 2° et 3° visées au **1126**) et leurs représentants, ainsi que leurs mandataires (catégorie 4°) doivent, en principe, déclarer leurs revenus dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux.

**IMPORTANT** Aucune conséquence de cessation ne sera encourue pour ceux de ces intermédiaires dont le régime fiscal (bénéficiaires industriels et commerciaux ou bénéficiaires non commerciaux) ne change pas. En revanche, ceux de ces intermédiaires qui passeront du régime fiscal des bénéficiaires non commerciaux au régime fiscal des bénéficiaires industriels et commerciaux doivent en principe tirer toutes les conséquences de la cessation d'entreprise. Toutefois, sous réserve que l'intermédiaire poursuive dans les mêmes conditions l'activité précédemment exercée avant l'adoption du décret n° 2012-101 du 26 janvier 2012, l'Administration admet que l'adoption d'un des statuts d'IOBSP conformément aux dispositions de l'article R. 519-4 du code monétaire et financier n'entraîne pas les conséquences fiscales de la cessation d'entreprise (BOI-BNC-CESS-10-10, § 150, 28 avr. 2014).

## XIII. Aidants familiaux

### A. – PROFESSIONNELS CONCERNÉS

#### 📖 Sources

L. n° 2005-102, 11 févr. 2005 ; D. n° 2005-1588 et 2005-1591, 19 déc. 2005

**1128** L'aidant familial est une personne qui vient en aide à titre non professionnel, pour partie ou totalement, à une personne dépendante de son entourage pour les activités de la vie quotidienne. Cette aide peut prendre plusieurs formes : soins, accompagnement, démarches administratives, veille, soutien psychologique, activités domestiques. La grande majorité des aidants familiaux sont des ascendants ou des descendants. Ce lien de parenté est sans incidence sur le régime fiscal applicable (Rép. min. Gaymard n° 11863, JO AN 4 juin 2013).

### B. – RÉGIME FISCAL

#### 📖 Sources

Rép. Min. Mazuir, n° 01692, 7 févr. 2013 ; BOI-BNC-CHAMP-10-30-10, § 140, 3 févr. 2016 ; BOI-RSA-CHAMP-10-10-20, § 50 et 60, 6 mars 2014

**1129** Dès lors qu'il n'est pas salarié, les rémunérations perçues par l'aidant familial relèvent de la catégorie des bénéfices non commerciaux dans les conditions de droit commun.

Dès lors qu'elles n'excèdent pas les limites du régime déclaratif spécial (70 000 € HT en N-1 et N-2), les sommes qu'ils perçoivent peuvent être déclarées selon le régime déclaratif spécial. Le bénéfice imposable est, dans cette hypothèse, calculé automatiquement après application d'un abattement forfaitaire représentatif de frais de 34 %, assorti d'un minimum qui s'élève à 305 €.

**1130** En outre, ces sommes constituent la contrepartie de prestations de services dont la réalisation confère aux aidants familiaux la qualité d'assujetti à la TVA traduisant l'exercice d'une activité économique réalisée de manière indépendante.

Toutefois, les aidants familiaux peuvent bénéficier de la franchise en base prévue à l'article 293 B du CGI qui les dispense du paiement de la TVA (V. **1449**).

# Régimes fiscaux particuliers

## I. Exonération des bénéfices en zone franche urbaine (ZFU)-territoires entrepreneurs

### 1131

Les ZFU sont désormais appelées les **ZFU-territoires entrepreneurs**. Toutefois, pour un meilleur confort de lecture, nous continuerons à viser ces zones par le terme générique ZFU.

### A. – PRÉSENTATION DE TROIS GÉNÉRATIONS DE ZFU

#### 1° ZFU de première génération

##### 📖 Sources

L. n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 48 ; L. n° 96-987, 14 nov. 1996, art. 2 ; D. n° 96-1154, 26 déc. 1996, ann. 1 à 38 ; D. n° 96-1155, 26 déc. 1996, ann. I à VI ; D. n° 97-1322, 31 déc. 1997 ; D. n° 97-1323, 31 déc. 1997 ; D. n° 2004-219, 12 mars 2004 ; D. n° 2005-557, 27 mai 2005 ; D. n° 2007-894 et n° 2007-895, 15 mai 2007 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-20, § 1 et s., 25 juin 2014

**1132** La première génération de 44 ZFU a été créée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1997. Ces zones correspondent à des quartiers de plus de 10 000 habitants particulièrement défavorisés au regard de leur très faible (ou faible) densité de population et caractérisées par l'un des trois critères socio-économiques suivants :

- déclin de la population ;
- déclin de la population active ;
- forte proportion d'emplois agricoles.

Le seuil de 10 000 habitants n'est pas retenu pour la délimitation des zones franches urbaines des départements d'outre-mer.

**1133** En pratique, ce dispositif d'exonérations fiscales et sociales, dont les modalités peuvent varier en fonction de la date d'implantation, est désormais susceptible de bénéficier aux professionnels :

- implantés dans l'une de ces zones au 1<sup>er</sup> janvier 1999 ;
- ou, qui s'y implantent jusqu'au 31 décembre 2020.

Ainsi, les professionnels implantés dans ces zones relèvent :

- de l'article 44 octies du CGI lorsqu'ils se sont implantés entre le 1<sup>er</sup> janvier 1999 et le 1<sup>er</sup> janvier 2006 (avec une possibilité d'application de ce dispositif pour les entreprises implantées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et le 2 avril 2006) ;
- de l'article 44 octies A du CGI lorsqu'ils se sont implantés entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et le 31 décembre 2020 (V. **1166**).

#### Liste des 44 ZFU de première génération

MÉTROPOLE	
Communes	Quartiers
Amiens	Quartier Nord
Belfort	Les Résidences
Bondy	Quartier Nord
Bourges	Bourges Nord : Chancellerie - Gibjoncs - Turly - Barbottes
Calais	Beau Marais
Cenon/Floirac/Lormont/Bordeaux	Hauts de Garonne - Bastide
Champigny-sur-Marne/Chennevières-sur-Marne	Le Bois l'Abbé - Les Mordacs
Charleville_Mézières	Ronde Couture
Chenôve	Le Mail
Clichy-sous-Bois/Montfermeil	Grands ensembles du haut et du bas Clichy et de Montfermeil

Communes	Quartiers
Creil / Montataire	Plateau Rouher
Dreux / Saint-Gemme – Moronval	Plateau Est : Chamards – Croix Tiénac – Lièvre d'Or – Le Moulec – Haricot – Feilleuses
Garges-lès-Gonesses/Sarcelles	Dame Blanche Nord et Ouest – La Muette – Lochères
Grigny/Viry-Châtillon	La Grande Borne
La Seyne-sur-mer	ZUP de Berthe
Le Havre	Mont Gaillard-La Forêt (Bois de Bléville) – Mare Rouge
Le Mans	Les Sablons
Les Mureaux	Cinq quartiers (ZAC du Roplat)
Lille/Loos-lès-Lille	Lille Sud – Faubourg de Béthume – Moulins
Mantes-la-Jolie	Le Val Fourré
Marseille	Nord Littoral (Plan d'Aou – La Bricarde – La Castellane) – Le vallon Mourepiane
Meaux	Beauval – La PierreCollinet
Metz	Borny (Haut de Blémont)
Monterau/Fault-sur-Yonne	ZUP de Surville
Montpellier	La Paillade
Mulhouse	Les Coteaux
Nice/Saint-André	L'Ariane
Nîmes	ZUP Pissevin – Valdegour
Octeville Cherbourg	Les Provinces
Perpignan	Le Vernet
Reims	Crois Rouge
Roubaix Tourcoing	La Bourgogne – Alma– Cul-de-Four – Fosse au Chênes – Épidème – Roubaix centre – Épeule – Sainte-Élisabeth
Saint Dizier	Le vert Bois – Le Grand Lachat
Saint Étienne	Montreynaud
Saint-Quentin	Le Vermandois
Starsbourg	Neuhof (Cités)
Valence	Valence-le-Haut (Fontbarlette – Le Plan)
Vaulx-en-Velin	ex ZUP Grappinière – Petit Pont
DOM	
Communes	Quartiers
Pointe-à-Pitre/Les Abymes	Boissard – Mortenol – Les Lauriers – Sortie Sud-Est
Basse-Terre	Rivière des Pères – Centre ville
Saint-Laurent-du-Maroni	Charbonnière – Centre bourg
Fort-de-France	Dillon
Saint-Denis	Chaudron – Moufia – Cerf
Cayenne	Village Chinois – Quartiers Sud

**IMPORTANT** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, le dispositif ne s'applique aux nouvelles activités que si elles s'implantent dans une ZFU-territoires entrepreneurs située sur un territoire où s'applique, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'implantation, un contrat de ville. La carte, ainsi que la liste, des villes ayant signé un contrat de ville peuvent être consultées à l'adresse suivante : [http://www.ville.gouv.fr/IMG/pdf/liste\\_des\\_contrats\\_de\\_ville\\_signes\\_2016-01-07.pdf](http://www.ville.gouv.fr/IMG/pdf/liste_des_contrats_de_ville_signes_2016-01-07.pdf).

## 2° ZFU de deuxième génération

### ■ Sources

L. n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 48 ; L. n° 2003-710, 1<sup>er</sup> août 2003, art. 23, 24 et 26 ; D. n° 2004-219, 12 mars 2004, ann. 1 à 41 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-20, § 1 et s., 25 juin 2014 ; D. n° 2007-894 et n° 2007-895, 15 mai 2007

**1134** À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004, 41 autres zones franches urbaines dites « de deuxième génération » sont venues s'ajouter aux 44 zones de première génération.

Le dispositif d'exonérations fiscales et sociales, dont les modalités peuvent varier en fonction de la date d'implantation, est susceptible de s'appliquer aux professionnels :

- implantés dans ces zones au 1<sup>er</sup> janvier 2004 ;
- ou, qui s'y implantent jusqu'au 31 décembre 2020.

Ainsi les professionnels implantés dans ces zones relèvent :

- de l'article 44 octies du CGI lorsqu'ils se sont implantés entre le 1<sup>er</sup> janvier 2004 et le 1<sup>er</sup> janvier 2006 (avec une possibilité d'application du maintien de ce dispositif pour les entreprises implantées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et le 2 avril 2006) ;
- de l'article 44 octies A du CGI lorsqu'ils se sont implantés entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 et le 31 décembre 2020 (v. **1166**).

### Liste des 41 ZFU de deuxième génération

MÉTROPOLE	
Communes	Quartiers
Alençon	Courteille Perseigne
Angers	Belle-Beille
Anzin, Beuvrages, Valenciennes	Secteur intercommunal : Duteuple, Saint Waast, Chasse royale ; Bleuse ; Borne ; Fénelon ; Carpeaux
Argenteuil	Val d'Argent
Aulnay sous Bois	La Rose des Vents, Cité Emmaüs, Les Merisiers, Les Étangs
Beauvais	Argentine
Besançon	Planoise
Béziers	Les Arènes, La Devèze
Blois	Bégon, Croix Chevalier
Caen	Guerinière, Grace de Dieu
Clermont-Ferrand	Croix de Neyrat, Quartier Nord
Corbeil, Évry	Les Tarterêts, les Pyramides
Épinay sous Sénart	Cinéastes-Plaine
Épinay sur Seine	Orgemont
Évreux, Guichenville, Le Vieil Évreux	La Madeleine, le Long Buisson
Grenoble	Village Olympique, La Villeneuve
Hénin-Beaumont, Montigny-en Gohelle, Courrières, Rouvroy, Drocourt, Dourges	ZAC des 2 villes, Quartiers du Rotois, Quartier Sud-Ouest (Jean Macé), Cité de Nouméa
La Chapelle St-Luc, Les Noës près Troyes, Troyes, Ste Savine	Chanteraigne Montvilliers
La Courneuve	Les 4000
La Rochelle	Mireuil, Laleu, La Pallice, La Rossignollette
Le Blanc Mesnil-Dugny	Quatier Nord
Marseille	St Barthélémy, Le Canet, Delorme Paternelle
Mauberge, Louvroil	Sous le Bois, Douzies, Montplaisir et Épinettes
Melun	Quartier Nord
Nancy, Vandœuvre Les Nancy, Laxou, Maxéville	Haut du Lièvre, Nations
Nantes-St Herblain	Bellevue

Communes	Quartiers
Rillieux La Pape	Ville nouvelle
Rouen	Le PLateau, Châtelet, La Lombardie, Les Sapins, La Grand'Mare
Saint Nazaire	Quartier Ouest : Avalix, La Bouletterie, Tréballe, La Chesnaie
Saint Pol sur Mer	Quartiers Ouest, Cité Liberté
Sartrouville	La PLateau, Cité des Indes
Sevran	Les Beaudottes
Soissons	Presles Chevreux
Stains	Clos Saint Lazare, Allende
Strasbourg	HautePierre
Toulouse	La Reynerie, Bellefontaine, Faourette, Bagatelle, Bordelongue
Trappes	Les Merisiers
Vénissieux	Les Minguettes
Villiers Le Bel	Les Puits, La Marlière, Derrière-les-Murs-de-Monseigneur
Vitry Sur Seine	Grand ensemble Ouest-Est
Woippy-Metz	Saint-Éloi, Pré Génie

La délimitation exacte des zones qui a été fixée par décret peut prendre en compte des espaces situés à proximité des quartiers où sont créées les ZFU, même si ces espaces n'appartiennent pas aux communes concernées.

**IMPORTANT** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, le dispositif ne s'applique aux nouvelles activités que si elles s'implantent dans une ZFU-territoires entrepreneurs située sur un territoire où s'applique, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'implantation, un contrat de ville. La carte, ainsi que la liste, des villes ayant signé un contrat de ville peuvent être consultées à l'adresse suivante : [http://www.ville.gouv.fr/IMG/pdf/liste\\_des\\_contrats\\_de\\_ville\\_signes\\_2016-01-07.pdf](http://www.ville.gouv.fr/IMG/pdf/liste_des_contrats_de_ville_signes_2016-01-07.pdf).

### 3° ZFU de troisième génération

#### ■ Sources

L. n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 48 ; L. n° 2006-396, 31 mars 2006, art. 26 ; D. n° 2006-930, 28 juill. 2006 ; D. n° 2006-1623, 19 déc. 2006 ; D. n° 2007-894 et n° 2007-895, 15 mai 2007 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-30, § 1 et s., 4 juill. 2018

**1135** Au regard du succès qu'ont connu les 85 premières ZFU, le législateur a, à nouveau, créé **15 nouvelles zones**, dites « de troisième génération », à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

Ces ZFU de la troisième génération ont été créées, comme les précédentes générations, selon les critères rappelés au (V. **1132**). Toutefois, elles visent désormais des **quartiers moins peuplés, savoir ceux de plus de 8 500 habitants** (et non plus 10 000 habitants comme auparavant).

Ces nouvelles zones ont été délimitées avec précision par le décret n° 2006-1623 du 19 décembre 2006.

**1136** Les exonérations fiscales visées à l'article 44 octies A (V. **1166**) sont susceptibles de bénéficier aux professionnels :

- implantés dans ces zones au 1<sup>er</sup> janvier 2006 ;
- ou qui s'y implantent jusqu'au 31 décembre 2020.

#### Liste des 15 ZFU de troisième génération

MÉTROPOLE	
Communes	Quartiers
Avignon	Croix des Olseaux, Saint Chamand, Monclar.
Berthen-lès_Forbach	La Cité.
Orly, Choisy-le-Roi	Le Grand Ensemble
Denain - Douchy-les-Mines	Faubourg du Château, La Liberté, Nouveau Monde.

Communes	Quartiers
Douai, Auby, Flers-en-Escrebieux, Roost-Warendin, Waziers, Sin-le-Noble, Motigny-en-Ostrevant, Pecquencourt.	Les Asturies, Dorignies, pont de la Deule, Bellefrière, La Clochette, Le Bivouac, Notre-Dame, résidence Lambrecht, cité du Moucheron, cité Montigny, cité des Agneaux, cité Barrois, cité des Pâtures.
Drancy, Bobigny, Aubervilliers, Pantin	Étoile, Grémillon, Pont de Pierre, Les Courtillères.
Hem-Roubaix	Longchamps, Trois Baudets, Trois Fermes, Londerie, Hauts Champs.
Hérouville-Saint-Clair	Hérouville est : Le Val, Les Belles Portes, Le Grand Parc.
Lyon (9 <sup>e</sup> )	La Duchère.
Montbéliard	Petite Hollande
Neuilly-sur-Marne	Les Fauvettes.
Orléans	Argonne.
Sens	Quartier est : Les Champs d'Aloup, Les Champs Plaisants, Les Arènes, Les Chaillots.
Toulon	Centre ancien
DOM	
Communes	Quartiers
Saint-André, Bras-Panon, Saint-Benoît (La Réunion)	La Cressonnière, quartier Rive droite.

**IMPORTANT** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, le dispositif ne s'applique aux nouvelles activités que si elles s'implantent dans une ZFU-territoires entrepreneurs située sur un territoire où s'applique, au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'implantation, un contrat de ville. La carte, ainsi que la liste, des villes ayant signé un contrat de ville peuvent être consultées à l'adresse suivante : [http://www.ville.gouv.fr/IMG/pdf/liste\\_des\\_contrats\\_de\\_ville\\_signes\\_2016-01-07.pdf](http://www.ville.gouv.fr/IMG/pdf/liste_des_contrats_de_ville_signes_2016-01-07.pdf)

## 4° Carte des 100 ZFU existantes

**1137** La délimitation de certaines ZFU a été modifiée en dernier lieu par le décret n° 2010-25 du 7 janvier 2010. La carte des ZFU peut être consultée à l'adresse suivante : <http://sig.ville.gouv.fr/Atlas/ZFU/>

## B. – EXONÉRATION DES BÉNÉFICES LIÉE À UNE IMPLANTATION EN ZFU

### 1° Professionnels concernés

#### ■ Sources

L. n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 48 ; L. n° 2003-710, 1<sup>er</sup> août 2003, art. 23, 24 et 26 ; L. n° 96-987, 14 nov. 1996, art. 2 ; L. n° 2006-396, 31 mars 2006, art. 28 et 29 ; CGI, art. 44 octies ; CGI, art. 44 octie A ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-10, § 1 et s., 25 juin 2014 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-30, § 1 et s., 4 juill. 2018

#### a) Conditions relatives à la date d'implantation de l'activité

#### ■ Sources

L. n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 48 ; L. n° 2003-710, 1<sup>er</sup> août 2003, art. 23, 24 et 26 ; L. n° 96-987, 14 nov. 1996, art. 2 ; L. n° 2006-396, 31 mars 2006, art. 28 et 29 ; CGI, art. 44 octies ; CGI, art. 44 octie A ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-10, § 1 et s., 25 juin 2014 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-30, § 1 et s., 4 juill. 2018

#### 1) Conditions générales

**1138** En pratique, l'exonération concerne l'ensemble des professionnels libéraux quel que soit leur régime d'imposition (déclaration contrôlée ou régime déclaratif spécial) ou le mode d'exercice de l'activité (y compris les EIRL) :

➤ déjà implantés dans l'une des 100 ZFU :

- au 1<sup>er</sup> janvier 1999 pour les ZFU de première génération,
- au 1<sup>er</sup> janvier 2004 pour les ZFU de deuxième génération,
- au 1<sup>er</sup> janvier 2006 pour les ZFU de troisième génération,

➤ qui s'implantent dans l'une de ces zones entre ces dates et le 31 décembre 2020.

## 2) Conditions particulières

**1139** Certains professionnels doivent toutefois satisfaire à certaines conditions supplémentaires pour bénéficier de ce régime de faveur. Il s'agit des professionnels :

➤ implantés :

- au 1<sup>er</sup> janvier 2004 dans une ZFU de deuxième génération,
- au 1<sup>er</sup> janvier 2006 dans une ZFU de troisième génération, ou,

➤ qui se sont implantés :

- dans une ZFU de deuxième génération entre le 1<sup>er</sup> janvier 2004 et le 31 décembre 2005,
- dans une ZFU de première, deuxième et troisième génération à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006.

Ces conditions supplémentaires, qui compte tenu de leur nature devraient être remplies sans difficulté par les professionnels concernés, sont les suivantes :

➤ **employer au plus 50 salariés ;**

Cette condition s'apprécie :

- à la date de création de la zone, si le professionnel y était déjà implanté (soit le 1<sup>er</sup> janvier 2004 pour les ZFU de deuxième génération et le 1<sup>er</sup> janvier 2006 pour les ZFU de troisième génération) ;
- à la date de début de l'activité en cas d'implantation nouvelle dans une de ces trois générations de ZFU.

➤ avoir un **chiffre d'affaires hors produits financiers et exceptionnels** (rapporté sur douze mois le cas échéant) **ou un total de bilan de l'exercice inférieur à 10 millions d'euros ;**

➤ le capital ou les droits de vote d'une société prétendant au régime d'exonération ne doivent pas être détenus, **directement ou indirectement, à 25 % ou plus** par une ou plusieurs entreprises dont l'effectif salarié dépasse 250 salariés et dont le **chiffre d'affaires excède 50 millions d'euros ou le total de bilan excède 43 millions d'euros.**

La condition de non-détention de 25 % ou plus du capital ou des droits de vote doit être respectée tout au long de la période au titre de laquelle le régime est susceptible de s'appliquer.

**IMPORTANT** Si les conditions tenant aux seuils financiers ou à la détention du capital ne sont pas respectées au titre d'une période couverte par le régime, alors le professionnel ne peut bénéficier du régime au titre de ladite période mais peut à nouveau se placer sous le bénéfice de ce régime dans l'hypothèse où il réunit toutes les conditions requises au cours des périodes d'imposition ultérieures.

## 3) Conditions relatives au respect de ses obligations déclaratives

**1140** D'une manière générale, le respect des obligations déclaratives fiscales (TVA, déclaration n° 2035) doivent être intégralement respectées pendant toute la période d'application du dispositif. Le bénéfice du dispositif est susceptible d'être remis en cause lorsque la déclaration de résultat n'est pas déposée dans les délais une ou lorsque deux déclarations successives de chiffre d'affaires n'ont pas été souscrites (CGI, art. 302 nonies et 175 ; CAA Douai, n° 13DA01303, 3 févr. 2015 ; CAA Bordeaux n° 15BX01341, 13 nov. 2017).

### b) Condition supplémentaire pour les professionnels employant au moins un salarié et s'implantant en ZFU à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012

#### ■ Sources

CGI, art. 44 octies ; CGI, art. 44 octies A ; L. n° 2011-1977, 28 déc. 2011, art. 157 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-30, § 60, 4 juill. 2018

**1141 Principe** - À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, les professionnels qui emploient au moins un salarié doivent, en fonction de leur date d'implantation, répondre à une condition supplémentaire, à savoir :

- pour les professionnels qui se sont implantés avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015, bénéficier pour au moins un de ses salariés d'une exonération sociale ZFU ;
- pour les professionnels qui se sont implantés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015, employer ou embaucher, pour au moins la moitié d'entre eux, des personnes résidant en ZFU ou en ZUS.

#### 1) Professionnels implantés en ZFU entre le 1<sup>er</sup> janvier 2012 (inclus) et le 31 décembre 2014 (inclus)

**1142** Pour les professionnels employant au moins un salarié qui se sont implantés dans une ZFU à entre le 1<sup>er</sup> janvier 2012 (inclus) et le 31 décembre 2014 (inclus), le bénéfice de l'exonération d'impôt sur les bénéfices était subordonnée à celui d'une exonération sociale qui n'était accordée qu'aux professionnels :

- employant des salariés dont la rémunération est inférieure à deux fois le SMIC ;
- et qui, à compter de la 2<sup>ème</sup> embauche, comptent au moins la moitié de ses salariés comme étant résidents d'une ZFU.



**1143** Lorsque ces professionnels bénéficiaient de l'exonération sociale uniquement pour une partie de leur personnel, l'exonération d'impôt sur les bénéfices était toutefois applicable en totalité.

**Remarque** Ainsi un professionnel qui s'était implantée dans une ZFU le 1<sup>er</sup> janvier 2014 et employait 6 salariés, à compter du 1<sup>er</sup> mars suivant, dont 2 seulement avaient une rémunération inférieure à deux fois le SMIC bénéficiait, toutes conditions étant par ailleurs remplies :

- de l'exonération sociale pour ces deux salariés uniquement ;
- d'une exonération totale d'impôt sur les bénéfices.

**1144** En revanche, lorsque le professionnel bénéficiait de l'exonération sociale que sur une période ne couvrant pas tout la période d'imposition, l'exonération d'impôt sur les bénéfices n'était applicable que pour une durée égale à celle de l'exonération sociale (application d'un prorata temporis est alors appliqué).

**Exemple** Ainsi, lorsqu'un professionnel bénéficiait de l'exonération sociale pendant trois mois au cours d'une période d'imposition, il n'était exonéré d'impôt sur les bénéfices qu'à hauteur des 3/12<sup>èmes</sup> de son bénéfice fiscal. Dans cette dernière hypothèse, le bénéfice exonéré était décompté par douzième. Ainsi, lorsque le droit à l'exonération sociale était réouvert en cours de mois et pendant au moins 15 jours, le mois entier était retenu pour le décompte de l'exonération fiscale. À l'inverse, lorsque le droit à l'exonération sociale était réouvert en cours de mois pendant moins de 15 jours, le mois n'est pas décompté pour l'exonération fiscale.

## 2) Professionnels implantés en ZFU à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015

**1145** Pour les implantations réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015, il est mis fin à l'exonération sociale. Ainsi, l'article 44 octies A du CGI a été modifié et précise directement qu'à compter de cette date, le bénéfice du dispositif fiscal sera réservé aux professionnels qui, à la fin de la première période d'imposition « exonérée » :

- ont un nombre de salariés en CDI ou en CDD d'au moins 12 mois résidant en ZFU ou dans l'un des quartiers prioritaires de la politique de la ville de l'unité urbaine dans laquelle se trouve cette ZFU représentant au moins la moitié du nombre total de ses salariés en CDI ou en CDD de 12 mois au moins ;
- ou ont embauché, depuis l'implantation dans la zone, pour au moins la moitié de ces nouvelles embauches, des salariés qui satisfont à ces critères (CDI ou CDD de 12 mois et condition de résidence).

En revanche, le critère relatif à l'importance de la rémunération n'est pas repris.

**IMPORTANT** Pour les implantations réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016, les zones d'implantations devront, en outre, être couvertes par un contrat de ville.  
La liste des villes ayant signé un contrat de ville peut être consultée à l'adresse suivante : [http://www.ville.gouv.fr/IMG/pdf/liste\\_des\\_contrats\\_de\\_ville\\_signes\\_2016-01-07.pdf](http://www.ville.gouv.fr/IMG/pdf/liste_des_contrats_de_ville_signes_2016-01-07.pdf)

**1146** S'agissant des professionnels déjà implantés dans une ZFU au 1<sup>er</sup> janvier 2012, un état de détermination du bénéfice exonéré conforme au modèle de l'Administration BOI-FORM-000032 doit être joint à la déclaration de résultat. S'agissant des professionnels qui s'implantent dans une ZFU à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, ces derniers doivent :

- indiquer sur leur déclaration de résultat, dans la case prévue à cet effet, s'ils bénéficient de l'exonération d'impôt sur les bénéfices ;
- et joindre l'état de détermination mentionné ci-dessus ainsi que la feuille de calcul figurant sous la référence BOI-FORM-000072.

## c) Conditions relatives aux modalités d'exercice de la profession

### ■ Sources

BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20, § 1 et s., 25 juin 2014

### 1) Exercice d'une partie de l'activité en ZFU

**1147** Un professionnel dont le cabinet est situé hors ZFU peut bénéficier de droits à exonération s'il dispose dans une ZFU d'une implantation matérielle susceptible d'entraîner la réalisation de recettes professionnelles (établissement, succursale, cabinet secondaire).

L'implantation d'une SCM en ZFU employant directement un personnel dont les tâches sont purement administratives ne constitue pas un cabinet implanté en ZFU même si le médecin détient des parts de cette SCM (CAA Marseille, n° 18MA00661, 11 déc. 2018).

Sur l'exception applicable à « SOS Médecins », V. **1162**

De même, un professionnel dont le cabinet est implanté dans une ZFU mais qui dispose également d'une implantation hors ZFU peut bénéficier de droits à exonération pour la part des bénéfices du cabinet implanté dans une ZFU.

Concernant les modalités spécifiques de détermination du bénéfice exonéré dans cette situation, (V. **1170**).

## 2) Transfert d'activité en ZFU

**1148** L'implantation d'une activité libérale dans une ZFU provenant du transfert d'une activité précédemment exercée en dehors de cette zone **peut également bénéficier du régime d'exonération**. L'exonération ne s'applique que pour sa durée restant à courir.

Le transfert d'activité exercée s'entend d'une cessation totale ou partielle, temporaire ou définitive d'une activité en dehors des zones franches urbaines suivie de la création en zone franche d'une activité similaire (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20, § 1 et s., 25 juin 2014).

**IMPORTANT** Selon l'Administration, les implantations d'activités issues du transfert d'activités non précédemment exercées dans une autre ZFU peuvent bénéficier du régime d'exonération, sauf si le professionnel a bénéficié au titre d'une ou plusieurs des cinq années précédant celle du transfert, de l'exonération d'impôt sur les bénéfices prévue en faveur des entreprises nouvelles dans les zones de revitalisation rurale (V. **1184**) ou de l'exonération des entreprises nouvelles avant la création des ZRR (CGI, art. 44 sexies ancien). Ces dispositions s'appliquent même si l'avantage a été perçu au titre d'une autre activité que celle transférée (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20, § 1 et s., 25 juin 2014). Toutefois, d'une façon moins restrictive, le juge a récemment précisé que cette limitation du champ d'application ne s'appliquait pas aux professionnels ayant bénéficié du régime d'exonération des entreprises nouvelles avant la création des ZRU ou ZRR (CAA Marseille, 8 janv. 2009, n° 06MA01571). Pour ces derniers, le régime de faveur ZFU, en cas d'implantation dans une de ces zones, leur est applicable y compris lorsqu'ils ont bénéficié du régime d'exonération en faveur des entreprises nouvelles avant la création des ZRR.

## 3) Reprise de clientèle en ZFU

**1149** Les professionnels qui reprennent une activité en ZFU peuvent bénéficier de l'exonération **lorsque l'activité reprise a été placée sous le régime d'exonération**, quelle que soit la forme de la reprise (transformation, apport en société, fusion, apports partiels d'actif).

L'interruption de l'activité pendant plusieurs mois avant sa reprise ne fait pas échec à l'application de l'exonération (Rép. min. Darmanin n° 8304, JO AN 12 févr. 2013). Bien que non reprise dans la base BOFIP mise à jour au 25 juin 2014, la solution posée par cette réponse administrative semble, selon nous, pouvoir être maintenue.

Ces professionnels repreneurs bénéficient du dispositif pour la **durée d'application de l'exonération restant à courir** (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20, § 110, 25 juin 2014).

## 4) Location gérance

**1150** La mise en location d'une clientèle libérale, lorsque les règles déontologiques et professionnelles l'autorisent, s'analyse pour le professionnel bailleur comme la poursuite de son activité sous une autre forme. Pour le professionnel gérant, il s'agit de la de la reprise d'une activité (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20, § 120, 25 juin 2014).

**1151** En conséquence, lorsque le cabinet est implanté dans une ZFU :

- le professionnel bailleur continue à bénéficier de l'exonération ;
- et le professionnel gérant peut bénéficier du régime d'exonération au titre de la reprise d'une activité en ZFU.

L'exonération s'applique pour la durée restant à courir et le plafond d'exonération s'applique directement pour chaque professionnel.

## 5) Professionnels pluriactifs

**1152** En principe, le professionnel doit exercer à titre exclusif une activité éligible. Toutefois, **l'exercice à titre accessoire d'une activité non éligible** au régime d'exonération constituant le **complément indissociable** d'une activité éligible n'entraîne pas la remise en cause du régime d'exonération (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-10, § 440 et 450 et s., 25 juin 2014).

## 6) Contrat de remplacement ou de collaboration

**1153** Les remplaçants et les professionnels collaborateurs **peuvent bénéficier du régime d'exonération applicable au professionnel titulaire auquel ils sont liés dès lors qu'ils exercent leur activité dans un cabinet implanté dans une ZFU** qui remplit les conditions d'exonération (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-10, § 400 et s., 25 juin 2014).

L'exonération s'applique **selon les mêmes règles que celles applicables au professionnel titulaire**.

Cette mesure de tolérance administrative a été jugée non restrictive et non discriminatoire envers les praticiens collaborateurs ou remplaçants (CE n° 394826, 10 mai 2017).

**Exemple** Un médecin qui effectue un remplacement en 2018 pour un professionnel implanté dans une ZFU depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012 pourra bénéficier au titre de 2018 d'un abattement de 60 % sur les seuls bénéfices provenant de sa ou ses missions de remplacement réalisées à l'intérieur de la ZFU.  
Sur les modalités de détermination du taux d'exonération (V. **1172**) et (V. **1173**).

**1154** En outre, dans le cas où un contribuable est lié à plusieurs professionnels titulaires, seuls les bénéfices retirés des collaborations ou des remplacements de titulaires entrant dans le champ d'application du régime sont susceptibles d'être exonérés.

Il convient alors de **déterminer un bénéfice pour chaque remplacement ou collaboration effectué dans une ZFU et un bénéfice pour l'ensemble des remplacements réalisés en dehors de la ZFU.**

**Exemple** Un médecin effectue en 2018 des remplacements pour trois confrères, les docteurs A, B et C. Seul le cabinet du docteur A est situé hors ZFU. Le docteur B, installé dans une ZFU depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012, bénéficie de l'exonération dégressive au taux de 60 % au titre de 2018. Le docteur C, implanté dans une ZFU depuis 2015, bénéficie en 2018 de l'exonération au taux de 100 %. Au titre de 2018, le résultat fiscal du médecin remplaçant est le suivant sachant que le total de ses charges annuelles s'élève à 10 000 € :

#### Détermination du bénéfice imposable

	Remplacements du docteur A	Remplacements du docteur B	Remplacements du docteur C
Recettes	20 000 €	10 000 €	20 000 €
Charges correspondantes	4 000 €	2 000 €	4 000 €
Bénéfices exonérés	0	8 000 x 60 % = 4 800 €	16 000 €
Bénéfices imposés	16 000 €	8 000 - 4 800 = 3 200 €	0

#### d) Conditions relatives à l'implantation matérielle dans la zone franche

##### ■ Sources

BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20, § 140 et s., 25 juin 2014

**1155** Le professionnel doit être **implanté matériellement dans la ZFU, peu importe qu'il bénéficie d'une seconde implantation hors zone ou qu'il exerce une activité non sédentaire.**

Lorsque le professionnel bénéficie d'une implantation matérielle en ZFU et d'une d'implantation hors ZFU, seule une partie du bénéfice peut bénéficier de l'exonération (V. **1170**).

**1156** Pour cela, il doit remplir les conditions cumulatives suivantes :

► disposer dans la ZFU :

– d'une **implantation matérielle** (cabinet, atelier, bureau),

– Le professionnel peut être propriétaire ou locataire du local. Le professionnel est également autorisé à domicilier son activité à son domicile privé. En revanche, une simple adresse auprès d'une entreprise de domiciliation située en zone franche n'est pas suffisante pour caractériser une implantation matérielle même si l'entreprise de domiciliation offre la possibilité de louer, de façon temporaire et sur commande préalable, un bureau au professionnel (CAA Bordeaux, 14 oct. 2014, n° 12BX01256).

– des **moyens d'exploitation** lui permettant d'y exercer son activité.

► exercer une activité effective dans la zone.

L'**existence de moyens d'exploitation** en zone franche urbaine est donc une condition **nécessaire mais non suffisante** pour bénéficier de l'exonération. Le professionnel doit **y exercer effectivement son activité** libérale. À cet égard l'Administration précise que l'exercice effectif d'une activité est concrétisé par une présence significative du professionnel sur les lieux d'exercice de la profession et par la réalisation d'actes en rapport avec l'activité (réception de clientèle, réalisation de prestation). La preuve doit être apportée par le professionnel. Dans le même sens, jugé que l'implantation d'une SCM en ZFU employant directement un personnel dont les tâches sont purement administratives (standard envoyant le médecin chez les patients qui ont appelé) ne constitue pas un cabinet implanté en ZFU même si le médecin détient des parts de cette SCM (CAA Marseille, n° 18MA00661, 11 déc. 2018).

Sur l'exception prévue pour « SOS Médecins », V. **1162**

**1157** À cet égard, il a été jugé que ne pouvait bénéficier de l'exonération le professionnel qui n'employait aucun salarié (et ne pouvait donc appliquer la doctrine administrative relative aux activités non sédentaires) disposait seulement dans une ZFU d'un local commun « en plateau » partagé avec six autres entreprises, avait porté en immobilisation des biens installés et utilisés à son domicile situés hors ZFU sans mentionner l'objet et la date de ces réunions (CE, 16 mai 2011, n° 315382).

**IMPORTANT** Ainsi, selon l'Administration, sont en principe exclus du régime d'exonération :

– les mandataires ayant le statut d'agent commercial non salarié ;

– les médecins qui ne disposent pas d'un local dans la zone franche où ils effectuent leurs consultations.

Cependant ces professionnels peuvent demander à bénéficier de l'exonération s'ils justifient de la réalité de leur implantation dans la zone au moyen d'éléments objectifs tels que ceux mentionnés ci-dessus. Il est recommandé dans ces situations de demander préalablement aux services locaux des impôts leur avis sur les justifications d'implantations apportées.

## e) Conditions particulières pour les professionnels non sédentaires

### ■ Sources

BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20, § 190, 25 juin 2014

**1158** Une implantation « physique » dans la ZFU est en principe la condition sine qua none pour bénéficier du dispositif y compris pour les professionnels non sédentaires. Toutefois, dans cette hypothèse, la preuve de cette implantation matérielle peut soulever des difficultés.

Une activité non sédentaire se caractérise par son exercice en grande partie à l'extérieur des locaux professionnels. Il s'agit de l'ensemble des professionnels dont l'activité s'exerce principalement voire exclusivement chez leurs clients ou patients ou dans des espaces publics, le bureau implanté en zone franche pouvant n'avoir qu'une fonction administrative le plus souvent très accessoire. Sont notamment concernés :

- les praticiens médicaux ou paramédicaux exerçant à titre individuel et disposant en ZFU d'un cabinet au sein duquel ils n'exercent pas à titre principal leur activité ou qui exercent à titre individuel dans le cadre de structures d'intervention médicale ou paramédicale à domicile ;
- les négociateurs immobiliers, les agents commerciaux et les formateurs.

**IMPORTANT** L'Administration a précisé ce qu'elle entendait par activité sédentaire ou non sédentaire pour les professionnels médicaux et paramédicaux (Rép. min. M. Lévy n° 92955, 25 oct. 2016). Ainsi, elle considère :

- **comme non sédentaires**, les praticiens médicaux ou paramédicaux exerçant à titre individuel et disposant d'un cabinet au sein duquel ils n'exercent pas à titre principal leur activité (car les consultations se déroulent principalement chez les patients) ou qui exercent à titre individuel dans le cadre de structures d'intervention médicale ou paramédicale à domicile ;

Dans cette situation ils bénéficient d'une exonération de la totalité de leur bénéfice dès lors qu'ils réalisent 25 % de leur chiffre d'affaires dans la zone ou qu'ils y emploient un salarié (V. **1160**).

- **comme sédentaire une activité d'un médecin disposant d'un cabinet en ZFU-TE au sein duquel il assure ses consultations et opérant dans une clinique hors zone.**

Ce dernier bénéficie alors de l'exonération au prorata du montant hors taxe du chiffre d'affaires ou des recettes réalisés dans la zone. À l'inverse, les médecins sédentaires qui n'exercent leur activité qu'en cabinet situé en ZFU-TE et au sein duquel ils consultent leurs patients bénéficient du régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices sur la totalité de leur bénéfice (V. **1170**).

### 1) Avant le 1<sup>er</sup> janvier 2004

**1159** Afin de pallier cette difficulté, l'Administration a précisé qu'elle considérerait la condition d'implantation comme satisfaite lorsque l'activité non sédentaire du professionnel présentait les caractéristiques suivantes :

- **présence significative du professionnel dans la zone franche ;**

Concernant les médecins urgentistes travaillant au sein de SCM (V. ci-dessous).

- **employer un ou plusieurs salariés dans cette même zone :** pour bénéficier du régime d'exonération, ces professionnels doivent établir qu'ils réalisent, dans leurs bureaux ou locaux situés dans la zone, l'intégralité de la partie administrative de leur activité, au moyen d'un ou plusieurs salariés sédentaires.

L'exercice d'une activité administrative en zone franche urbaine par des salariés sédentaires du professionnel (par exemple : secrétariat d'un médecin généraliste qui effectue des visites essentiellement en dehors de la zone) constitue une présomption de l'implantation d'une activité dans la zone qui lui permet de bénéficier de l'exonération même si certains de ses salariés sont également amenés, par la nature de l'activité à intervenir auprès de clients situés en dehors de cette zone.

Le professionnel doit employer dans la zone **au moins l'équivalent d'un salarié à temps plein**. Les salariés à temps partiel sont ainsi pris en compte au prorata de la durée du temps de travail prévue à leur contrat.

**IMPORTANT** Les professionnels qui n'emploient aucun salarié, peuvent tout de même démontrer par tous moyens que leur activité est effectivement implantée en zone franche urbaine. À cet égard, l'utilisation d'une ligne téléphonique, la présence de tout le matériel de bureau et d'informatique ou des stocks de fournitures dans les bureaux implantés sur la zone, ou encore le stationnement habituel sur la zone du ou des véhicules affectés à l'exercice de la profession constituent des éléments pris en compte pour apprécier si le professionnel peut bénéficier de l'exonération.

La présence physique, pour des motifs professionnels, dans la zone avec une fréquence et une durée importantes doit également pouvoir être prouvée.

### 2) À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004

**1160 Cas général** - Suite aux nombreuses hésitations liées à l'application des critères administratifs visés au **1159**, la loi a fixé des **critères légaux** permettant aux professionnels non sédentaires, qui s'installent à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2004 dans une ZFU, de déterminer s'ils peuvent ou non bénéficier du dispositif.

Ces critères se substituent pour tous les professionnels aux anciens critères applicables avant le 1<sup>er</sup> janvier 2004. Toutefois, les professionnels installés dans une zone franche avant le 3 octobre 2004 peuvent continuer à appliquer les anciens critères s'ils leurs sont plus favorables, la date du 3 octobre 2004 correspondant à la date à laquelle l'Administration a commenté les nouveaux critères légaux d'éligibilité des activités non sédentaires.

**1161** Ainsi, si une implantation matérielle dans la zone reste une condition sine qua non pour l'application du dispositif, cette condition est **considérée comme avérée** lorsque les professionnels y ont installé leur cabinet,

leur bureau d'étude ou de conseil, le local où est réalisée la partie administrative de l'activité et **lorsqu'un des deux critères légaux suivants est rempli** :

► **employer, à plein-temps, un salarié qui effectue la totalité de son temps de travail dans les locaux situés en ZFU** ;

Le professionnel doit justifier d'un nombre cumulé de semaines de présence d'un ou plusieurs salariés au moins égal au nombre de semaines comprises dans l'exercice au titre duquel l'exonération doit s'appliquer. Peuvent être pris en compte tout type de salariés y compris ceux bénéficiaires de contrats aidés par l'État (apprentis) à l'exclusion des travailleurs temporaires, des stagiaires et des salariés embauchés par une SCM et mis à la disposition de ses associés (CAA Bordeaux, 1<sup>er</sup> déc. 2014, n° 13BX00129).

► **réaliser au moins 25 % du chiffre d'affaires en ZFU (pour les médecins, il s'agit du lieu de réalisation de l'acte).**

Le chiffre d'affaires s'entend du montant hors taxes des recettes réalisées par le redevable dans l'accomplissement de son activité professionnelle normale et courante. Il n'est pas tenu compte des produits financiers sauf dans les cas où la réglementation particulière propre à certains secteurs d'activité le prévoit, ni des recettes revêtant un caractère exceptionnel, telles que les produits provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé.

Ce chiffre d'affaires n'est pris en compte pour le calcul du seuil de 25 % que si le lieu de réalisation de l'acte ou de la prestation est situé dans une zone franche urbaine. Ainsi, à titre d'exemple, pour les professions médicales ou paramédicales, la réalisation de l'acte au domicile du patient n'est retenue que si ce dernier est situé dans une ZFU.

Pour les professionnels exerçant une profession médicale, la production d'une liste de clients et des états « Agathe » n'est pas suffisante pour justifier des bénéfices réalisés en ZFU. Ces derniers doivent produire *a minima* les états du grand livre, les bordereaux de télétransmission de la CPAM et un fichier clients comportant les noms adresses (CAA Versailles, n° 15VE03842, 19 sept. 2017).

**IMPORTANT** Lorsque le professionnel non sédentaire remplit les conditions d'implantation dans une ZFU, l'intégralité des bénéfices qu'ils réalisent (hors et dans la zone) bénéficient du régime de faveur. Par ailleurs, si au cours d'une période d'imposition un de ces critères n'étaient plus respectés, les exonérations dont a bénéficié le professionnel au titre des périodes d'imposition antérieures ne sont pas remises en cause.

**1162 Cas particulier des médecins membres de SCM « SOS Médecins »** – L'Administration a précisé que même si les médecins membres des SCM « SOS Médecins » doivent être considérés comme ne disposant pas d'une implantation professionnelle propre en ZFU, l'exonération d'impôt sur les bénéfices peut leur être accordée lorsque les quatre conditions suivantes sont simultanément satisfaites :

- la SCM dont est membre le médecin considéré dispose de locaux implantés dans une ZFU ;
- cette SCM exerce l'intégralité de la partie administrative de l'activité de cabinet au moyen d'au moins un agent salarié sédentaire exerçant une activité à plein temps et à titre exclusif dans les locaux situés dans cette zone ;
- le médecin considéré exerce une part significative et régulière de son activité en ZFU (en pratique, cette condition est réputée satisfaite lorsque les recettes relatives à cette activité exercée en ZFU représentent au moins 25 % de ses recettes totales) ;
- son adresse professionnelle figurant sur ses feuilles de soins correspond à l'adresse du cabinet situé dans les locaux de la SCM dont il est membre.

On signale toutefois le jugement du tribunal administratif de bordeaux (TA n° 1700074, 15 nov. 2018), qui a admis pour un médecin l'application du dispositif au seul motif qu'au moins 25 % de ses recettes étaient réalisées dans les locaux de la SCM et alors même que l'intégralité de la partie administrative de son activité n'était pas exécutée par ladite SCM.

**1163** Lorsque ces critères sont simultanément réunis, le médecin concerné peut bénéficier de l'allègement d'impôt sur les bénéfices. En ce qui concerne les médecins qui rempliraient ces conditions à l'exception de celle relative au pourcentage de leur activité exercée en ZFU, le bénéfice imposable pourra être limité en proportion des recettes réalisées en dehors des ZFU, sous réserve de justifier, à la demande des services de l'administration fiscale, de la ventilation des recettes dans et en dehors des ZFU (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20, § 340, 25 juin 2014 ; CAA Marseille, n° 18MA00661, 11 déc. 2018).

Cette solution administrative assouplit, pour « SOS Médecins » la jurisprudence selon laquelle **un médecin** urgentiste ne bénéficie pas de l'exonération dès lors qu'il ne dispose pas lui-même d'une implantation professionnelle en ZFU mais exerce sa profession au sein de deux sociétés civiles de moyens qui, elles seules, disposent dans une zone franche urbaine d'un **cabinet médical de consultation**, d'équipements médicaux, de personnel salarié et d'un **service administratif** (CAA Marseille, 3 févr. 2009, n° 06MA01835).

## f) Dispositif d'accord tacite préalable de l'Administration

### ■ Sources

L. n° 2004-1485, 30 déc. 2004, art. 23 ; L. n° 2006-1771, 30 déc. 2006, art. 128 ; LPF, art. L. 80 B, 2° ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-30, § 420, 4 juill. 2018 ; BOI-SJ-RES-10-20-20-10, § 1 et s., 5 déc. 2018

**1164** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007, un **dispositif d'accord tacite préalable** de l'Administration s'applique aux demandes relatives à l'exonération d'impôt sur les bénéfices pour les cabinets implantés en ZFU.

Ce dispositif consiste, pour un professionnel qui souhaite bénéficier de ce régime d'exonération, à **saisir l'administration fiscale par écrit** en lui exposant de manière détaillée les conditions d'exercice de son activité dans la ZFU.

À défaut de réponse de l'Administration dans un **délai de trois mois**, elle ne pourra **pas ultérieurement effectuer de redressements** s'il s'avère, dans le cadre d'un contrôle fiscal qu'une ou plusieurs conditions d'application de l'exonération ne sont pas remplies.

Un modèle de demande est consultable sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) à la rubrique Professionnels > Accueil > Professionnel > Présenter un recours auprès de la DGFiP > Je demande un rescrit > Les modèles de rescrits spécifiques.

Si l'Administration demande des informations complémentaires, le délai de trois mois ne cours qu'à compter de la date de réception, par l'Administration, de ces informations.

**1165** Ce dispositif n'est toutefois applicable que sous réserve que la **demande du professionnel** :

- soit **préalable** à l'opération ;
- soit formulée de **bonne foi** ;
- **comporte tous les éléments utiles** pour apprécier si les conditions requises pour bénéficier de l'exonération sont remplies.

## 2° Modalités d'exonération des bénéfices

### a) Économie générale du dispositif

#### ■ Sources

CGI, art. 44 octies ; CGI, art. 44 octies A ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-30, § 1 et s., 5 août 2015 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-30, § 1 et s., 4 juill. 2018

**1166** Les professionnels éligibles **implantés dans une ZFU à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999 et avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006** bénéficient :

- d'une **exonération totale** d'impôt sur les bénéfices, dans la limite de **61 000 €** par période de 12 mois, **jusqu'au terme du cinquante-neuvième mois** suivant celui du début de leur activité ;
- sous réserve qu'ils aient employés moins de 5 salariés au cours de la cinquième période de 12 mois totalement exonérée, d'un **abattement dégressif** sur le bénéfice pendant les **9 périodes de douze mois** suivant la période d'exonération totale.

**1167** Les professionnels **implantés entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 (inclus) et le 31 décembre 2014 (inclus)** bénéficient quant à eux :

- d'une **exonération totale** d'impôt sur les bénéfices, dans la limite de **100 000 € (majoré en cas d'embauche locale)** par période de 12 mois, **jusqu'au terme du cinquante-neuvième mois** suivant celui du début de leur activité ;
- d'un **abattement dégressif** sur le bénéfice, à l'issue de cette période de cinq ans, sur les **neufs périodes de 12 mois suivantes**.

Enfin, les professionnels **implantés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015 (inclus)** bénéficient :

- d'une **exonération totale** d'impôt sur les bénéfices, dans la limite de **50 000 € (majoré en cas d'embauche locale)** par période de 12 mois, **jusqu'au terme du cinquante-neuvième mois** suivant celui du début de leur activité ;
- d'un **abattement dégressif** sur le bénéfice, à l'issue de cette période de cinq ans, sur les **trois périodes de 12 mois suivantes**.

**IMPORTANT** Seul le bénéfice qui a donné lieu à l'établissement d'une déclaration dans le délai légal peut bénéficier de l'exonération (n° 2035 et n° 2042 C). Cette déclaration doit en outre être accompagnée d'un état conforme au modèle fourni par l'Administration, disponible dans la base documentaire (V. **1146**).

### b) Bénéfices exonérés

#### ■ Sources

CGI, art. 44 octies ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-30, 8 août 2015 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-30, 4 juill. 2018

#### 1) Cas général

**1168** L'exonération s'applique au **bénéfice, y compris les plus-values à court terme** ainsi qu'aux **plus-values à long terme** réalisées à l'occasion de la cession des immobilisations inscrites au registre des immobilisations. Seuls les bénéfices déclarés, après déduction des déficits reportables, dans une **déclaration régulière déposée dans les délais légaux** sont susceptibles de donner lieu à exonération.

Lorsque le contribuable a réalisé à la fois un bénéfice et une plus-value nette à long terme, le bénéfice est exonéré en priorité, dans la limite du plafond applicable (V. **1175** ou **1182** selon que l'implantation a eu lieu après ou avant 2006). Si ce bénéfice

est inférieur au montant du plafond applicable, la plus-value nette à long terme est alors exonérée à hauteur de la différence entre ce plafond et le montant du bénéfice exonéré sans que cette différence ne puisse dépasser le montant de la plus-value.

**1169** Concernant les professionnels soumis au régime déclaratif spécial, les bénéfices réalisés s'entendent des recettes mentionnées sur la déclaration des revenus n° 2042 calculées après application de l'abattement forfaitaire. Toutefois, les plus-values à prendre en compte sont celles qui ont été déterminées pour leur montant réel (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-40, § 20, 5 août 2015).

**IMPORTANT** Seul le bénéfice qui a donné lieu à l'établissement d'une déclaration dans le délai légal peut bénéficier de l'exonération (n° 2035 et 2042 C). Cette déclaration doit en outre être accompagnée d'un état conforme au modèle fourni par l'Administration (fiche de calcul disponible sur la base documentaire). Par exception, l'exonération peut être admise pour la fraction du bénéfice résultant d'une déclaration rectificative déposée spontanément par le professionnel en vue de corriger les erreurs affectant la déclaration initiale (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-40, § 50 et s., 5 août 2015).

## 2) Modalités particulières de détermination des bénéfices exonérés pour les professionnels implantés dans et hors zone

### ■ Sources

L. n° 2013-1729, 29 déc. 2013, art. 29 ; CGI, art. 44 octies ; CGI, art. 44 octies A ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-40, § 190 et s., 5 août 2015

**1170** Lorsque le professionnel n'exerce pas l'ensemble de son activité en ZFU, le bénéfice susceptible d'être exonéré est déterminé forfaitairement en appliquant à ce bénéfice le prorata des recettes hors taxes réalisés en zone (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20, § 180, 25 juin 2014).

Avant 2013, l'exonération d'impôt sur les bénéfices était déterminée au prorata des éléments d'imposition à la cotisation foncière des entreprises afférents à l'activité implantée en ZFU.

Ces dispositions s'appliquent également aux professionnels non sédentaires qui remplissent au moins l'un des deux critères visés au **1159** (emploi d'un salarié à plein temps en ZFU ou réalisation d'au moins 25 % des ses recettes en ZFU) (V. **1160**).

La situation des médecins travaillant au sein d'une SCM « SOS médecins » n'est en revanche pas modifiée (V. **1162**).

Par ailleurs, les professionnels non sédentaires éligibles et qui se sont implantés en ZFU avant le 31 décembre 2013, sous réserve que cela leur soit favorable, peuvent continuer à appliquer les anciennes dispositions qui prévoyaient une exonération d'impôt sur les bénéfices au prorata des éléments d'imposition à la cotisation foncière des entreprises afférents à l'activité implantée en ZFU. Dans cette hypothèse, le montant du bénéfice exonéré est déterminé forfaitairement en appliquant au résultat total dégagé le rapport entre :

- les éléments d'imposition à la cotisation foncière des entreprises rattachés à l'activité exercée en zone franche ;
- et le total des éléments d'imposition de la cotisation foncière des entreprises concernant l'ensemble des activités (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-20, § 300, 25 juin 2014 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-50, § 440, 4 févr. 2015).

**IMPORTANT** Toutes conditions étant remplies par ailleurs, ces modalités de prise en compte du bénéfice exonéré n'ont pas vocation à s'appliquer aux entreprises non sédentaires réalisant en grande partie des activités hors zone mais disposant uniquement de locaux en zone. Pour ces professionnels, la totalité du bénéfice est retenu pour calculer l'exonération accordée (en fonction du taux d'allègement prévu au regard de la période d'imposition concernée).

## 3) Bénéfices non exonérés

### ■ Sources

CGI, art. 44 octies ; CGI, art. 44 octies A ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-40, § 110 à 180, 5 août 2015

**1171** Le régime d'exonération ne s'applique pas aux produits qui ne proviennent pas directement de l'activité exercée dans les zones franches. Ces produits sont retranchés du bénéfice après imputation des déficits antérieurs encore reportables et imposés dans les conditions de droit commun.

Il s'agit :

- du produit des actions lorsque ces produits ne proviennent pas d'une activité exercée dans l'une des zones franches : dividendes perçus de sociétés dans lesquelles l'entreprise située dans la zone détient des titres et plus-values réalisées sur la cession de ces titres ;
- des produits correspondant aux subventions, libéralités et abandons de créances ;
- des produits tirés des droits de la propriété industrielle et commerciale lorsque ces droits n'ont pas leur origine dans l'activité exercée en zone franche urbaine, cessions ou concessions de licence de droits de la propriété industrielle et commerciale de brevets d'invention et de droits de possession industrielle (savoir-faire, procédés et techniques, logiciels d'utilisation) ainsi que les marques et les dessins et modèles. Par extension, il a été jugé que devaient être assimilés à de tels produits les droits perçus au titre de l'exploitation du nom et de l'image d'une personnalité célèbre (CE n° 351495, mars 2013) ;
- des produits qui proviennent des droits d'auteur, notamment des droits qui se rattachent à la conception de logiciels.

### c) Période d'exonération totale

#### ■ Sources

CGI, art. 44 octies ; CGI, art. 44 octies A ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-30, 5 août 2015 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-30, § 130 à 170, 4 juill. 2018

**1172** Les bénéfiques définis au n° **1168** et **1170** sont totalement exonérés d'impôt sur les bénéfices, dans la limite du plafond applicable (V. **1175**) et **1182**), pendant les cinq premières périodes de douze mois qui suivent celle de l'implantation dans la ZFU.

Pour les activités déjà implantées dans la zone lors de l'ouverture de la ZFU, le point de départ de la période est la date d'ouverture de la ZFU. Il s'agit donc du 1<sup>er</sup> janvier 1997 pour les ZFU de première génération et du 1<sup>er</sup> janvier 2004 pour celles de deuxième génération.

Pour les activités implantées dans la zone après l'ouverture de la ZFU, la période d'exonération démarre le **premier jour du mois du début d'activité dans la zone**.

Toutefois, pour les seuls professionnels qui se sont implantés dans une ZFU en 2002, et dont l'implantation ne résultait pas de la reprise, la concentration, la restructuration ou le transfert d'une activité précédemment exercée dans une ZFU, le point de départ de l'exonération a été fixé, à titre dérogatoire, au 1<sup>er</sup> janvier 2003 (BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-30, 5 août 2015).

### d) Période d'exonération dégressive

#### ■ Sources

CGI, art. 44 octies ; CGI, art. 44 octies A ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-30, § 200 à 360, 5 août 2015 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-30, § 170 et 180, 4 juill. 2018

**1173** La durée pendant laquelle l'abattement dégressif s'applique après la période d'exonération totale est de :

► **neuf périodes de douze mois pour les implantations réalisées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015 ;**

Cet abattement bénéficie :

- aux professionnels implantés dans une ZFU avant 2006, si et seulement si, ce dernier a employé moins de cinq salariés au cours de la dernière période d'imposition au titre de laquelle il a bénéficié de l'exonération totale ;
- aux professionnels implantés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 et au plus tard le 31 décembre 2014 quel que soit l'importance de son effectif salarié (dans la limite des 50 salariés visés au **1139**).

► **3 périodes de douze mois pour les implantations réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015.**

**1174** Les taux des abattements dégressifs sont :

► pour les implantations réalisées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2015 :

- de 60 % des bénéfices réalisés au cours des cinq périodes de douze mois suivant la période d'exonération totale ;
- de 40 % des bénéfices réalisés la sixième et la septième période de douze mois suivant cette période ;
- de 20 % des bénéfices réalisés au cours de la huitième et de la neuvième période de douze mois suivant cette dernière période.

► pour les implantations réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015 :

- de 60 % des bénéfices réalisés au cours de la première période de douze mois suivant la période d'exonération totale ;
- de 40 % des bénéfices réalisés la deuxième période de douze mois suivant cette période ;
- de 20 % des bénéfices réalisés la troisième période de douze mois suivant cette période (L. n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 48).

**IMPORTANT** Lorsque la date d'implantation n'est pas le 1<sup>er</sup> janvier de l'année, les bénéfices de la période d'imposition au cours de laquelle intervient le terme de la période de cinquante-neuf mois sont, compte tenu d'une répartition prorata temporis, exonérés totalement pour une part et font l'objet de l'abattement dégressif pour l'autre part.

### e) Plafond pour les implantations réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006

#### ■ Sources

CGI, art. 44 octies A ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-30, § 190 à 300, 4 juill. 2018

#### 1) Plafond de droit commun

**1175** Le plafond est en principe :

- de 100 000 € sur une période douze mois pour les implantations réalisées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2006 (inclus) et le 31 décembre 2014 (inclus) ;
- de 50 000 € sur une période douze mois pour les implantations réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015 ;

**Remarque** On rappelle, qu'outre les plafonds spécifiques prévus par le dispositif, les aides accordées sont encadrées par le plafond communautaire de minimis (V. **1234**) pour les professionnels déjà implantés dans une zone de troisième génération avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006, pour les professionnels qui se sont implantés dans une ZFU de première génération entre le 1<sup>er</sup> février et le 31 mars 2006 et pour les professionnels qui créent une activité dans une ZFU de 1<sup>re</sup>, 2<sup>de</sup> ou 3<sup>e</sup> génération à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012.



**IMPORTANT** L'Administration a précisé que, par mesure de tempérament, les professionnels qui bénéficiaient de l'exonération pour des activités implantées ou créées en ZFU jusqu'au 31 décembre 2014 continuent à se prévaloir d'un plafonnement annuel fixé à 100 000 €, quand bien même ils créeraient d'autres activités dans les ZFU après le 1<sup>er</sup> janvier 2015.

Si la période d'imposition des bénéfices et la durée d'application du dispositif ne coïncident pas ou si la période d'imposition est d'une durée inférieure à 12 mois, le plafond doit être corrigé prorata temporis (solution confirmée par CE, 24 avr. 2012, n° 326979). Ainsi, pour un professionnel qui s'est implanté en ZFU le 1<sup>er</sup> juin 2014 et a réalisé au cours de cette année un bénéfice de 110 000 €, le montant du bénéfice susceptible d'être exonéré est de :  $110\,000 \times 7/12 = 64\,167$  €.

Toutefois, le plafond de 100 000 € applicable ici, doit également faire l'objet d'un ajustement prorata temporis. Le bénéfice exonéré maximum est donc plafonné à  $100\,000 \times 7/12 = 58\,333$  €.

**1176** Lorsque le professionnel a réalisé à la fois un bénéfice et une plus-value nette à long terme, le **bénéfice est exonéré en priorité**.

Pendant la période d'exonération dégressive, le plafonnement porte sur le bénéfice déterminé après application des abattements dégressifs.

## 2) Majoration du plafond sous conditions d'embauche

**1177** Le plafond de droit commun applicable aux implantations réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 (50 000 € ou 100 000 €) est **majoré de 5 000 € par nouveau salarié** :

► **embauché depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2006** ;

Les salariés déjà employés par le professionnel à cette date n'ouvrent donc pas droit à la majoration du plafond.

► **domicilié dans une zone urbaine sensible (ZUS) ou dans une ZFU** ;

Est considéré comme résident d'une ZUS ou ZFU le salarié qui y réside depuis une durée d'au moins trois mois consécutifs. Cette durée s'apprécie à la fin de la période d'imposition. Par ailleurs, le salarié peut être domicilié dans une autre ZUS ou ZFU que celle où exerce le professionnel. La liste des ZUS est consultable à l'adresse suivante : [sig.ville.gouv.fr/Atlas/ZUS/](http://sig.ville.gouv.fr/Atlas/ZUS/)

La preuve de cette qualité de résident est à la charge de l'employeur et peut être apportée par tout moyen.

En pratique, l'employeur peut demander à son salarié de lui remettre la copie de quittances de loyer, de factures d'électricité ou de téléphone établies à son nom, à celui de son conjoint ou de la personne attestant qu'il réside à son domicile. Les éléments d'appréciation réunis par l'employeur sont présumés établir cette qualité de résident, à défaut de preuve contraire.

► **employé à temps plein pendant une période d'au moins six mois**.

Un salarié embauché moins de six mois avant la fin de la période d'imposition ne devrait donc pas, en principe, pouvoir être retenu.

Toutefois, l'Administration admet dans cette hypothèse l'application de l'exonération dès la période d'imposition pendant laquelle a eu lieu l'embauche, à condition que le contrat soit à durée indéterminée ou d'une durée d'au moins six mois et que la durée de présence effective de six mois soit respectée par le salarié. À défaut (départ du salarié avant les six mois), le professionnel devra établir une déclaration rectificative.

Ces conditions, **cumulatives, sont appréciées à la fin de chaque période d'imposition bénéficiant du régime**.

## 3) Cas particuliers

**1178 Exercice dans le cadre d'une société de personnes** – Dans la situation d'une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes, le **plafond d'exonération s'applique aux revenus de chacun de ses membres** (y compris si certains d'entre eux sont mariés et soumis à une imposition commune) après prise en compte de toutes leurs charges professionnelles personnelles déductibles, en particulier leurs cotisations sociales personnelles.

On rappelle qu'au titre des périodes d'imposition arrêtées avant 2003, le plafond s'appliquait aux résultats dégagés par la société et non aux revenus professionnels de ses membres. Ainsi, l'exonération s'appliquait avant la déduction des cotisations personnelles des associés qui étaient déductibles de la quote-part de résultat social leur revenant après application de cette exonération.

**1179** Les autres conditions d'application du régime, comme la localisation en zone franche (y compris la mise en œuvre des deux critères d'implantation pour les activités non sédentaires), le calcul du bénéfice provenant des activités implantées en zone franche ou la détermination de la période d'exonération dégressive, sont appréciées au niveau de la société de personnes.

**IMPORTANT** Dès lors qu'en cas d'exercice au sein d'une société ou d'un groupement, l'exonération et le plafond au titre d'une implantation en ZFU sont directement applicables au niveau des associés, l'imprimé n° 2035 que doit souscrire cette société ou ce groupement n'est pas adapté.

La société doit donc, selon nous, établir sa déclaration n° 2035 et déterminer le montant de son bénéfice sans faire mention du bénéfice exonéré au titre d'une implantation en ZFU à la case CS de la ligne 43 « divers à déduire » de l'annexe n° 2035 B ni à la case réservée à cet effet au cadre 3 de la page 1 de la déclaration n° 2035.

Elle doit préciser toutefois dans ce cadre que l'activité est exercée dans une ZFU ainsi que la date d'implantation dans la zone et transmettre à chacun des associés une fiche récapitulative de calcul du bénéfice exonéré.

Chaque associé détermine son résultat net (après déduction de ses charges professionnelles personnelles) et calcule le montant du bénéfice exonéré compte tenu du plafond applicable. Il doit ensuite :

- mentionner à la case 5QB (colonne AA) de la déclaration n° 2042 C PRO (sous réserve du non changement de l'imprimé 2019 non encore publié), le montant du bénéfice exonéré et à la case 5QC (colonne AA), le montant du bénéfice imposable (soit, lorsque le professionnel est soumis au plafond, la fraction excédant le montant de ce dernier) ;
- joindre à cette déclaration une copie de la fiche récapitulative de répartition du résultat transmise par la société.

**1180 Professionnels pluriactifs** – Lorsqu'un même professionnel exerce plusieurs activités distinctes éligibles au régime d'allégement, le **plafond s'applique une seule fois pour l'ensemble de ses activités.**

**1181 Foyer fiscal comprenant plusieurs professionnels éligibles** – Dans le cas d'époux ou de partenaires liés par un pacte civil de solidarité soumis à une imposition commune, le **plafond s'applique aux bénéfices revenant à chacun d'eux, lorsqu'ils exercent des activités distinctes ou lorsqu'ils sont associés d'une société de personnes.** En revanche, le **plafond s'applique une seule fois si les époux ou les partenaires soumis à une imposition commune exercent leur profession au sein du même cabinet.**

#### f) Plafond pour les implantations réalisées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006

##### ■ Sources

CGI, art. 44 octies ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-20-40, § 250 et s., 5 août 2015

**1182** Les professionnels qui se sont implantés en ZFU avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006 sont soumis à un plafond annuel d'exonération moins avantageux dont le montant a été fixé à 61 000 €.

Ce plafond ne peut pas, en outre, bénéficier de la majoration de 5 000 € par embauche réalisée visée au §**1177**. En revanche, les autres modalités d'application sont les mêmes que celles prévues pour le plafond de 100 000 € ou 50 000 € (V. **1175**).

## C. – AUTRES AVANTAGES RÉSULTANT D'UNE IMPLANTATION EN ZFU

##### ■ Sources

BOI-IF-CFE-10-30-50, 2 janv. 2019

**1183** Nous présentons ci-dessous un rapide aperçu des autres exonérations dont ont pu bénéficier ou sont susceptibles de bénéficier les professionnels qui s'implantent ou qui sont implantés dans les ZFU.

**IMPORTANT** Les conditions à respecter pour bénéficier de ces exonérations ne sont pas nécessairement les mêmes que celles exigées pour l'exonération d'impôt sur les bénéfices. Il convient donc de s'assurer que les conditions particulières, propres à chacune des impositions évoquées brièvement ci-dessous, sont bien remplies notamment au regard de la date à laquelle le professionnel a pu bénéficier du dispositif. Les exonérations de CFE et de TFPB prenant effet à compter de 2013 sont encadrées par le plafond communautaire de minimis (V. **1234**).

#### Autres avantages applicables en ZFU

<p>Cotisation foncière des entreprises (taxe professionnelle jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2010)</p>	<p>Professionnel employant au plus 50 salariés à la date de délimitation de la ZFU ou à la date de leur implantation si elle est postérieure. Implantés au plus tard le 31 décembre 2014.</p>	<p><b>5 ans d'exonération totale</b>, dans la limite d'un plafond annuel de base nette imposable fixé :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- pour 2007, à 343 234 € ;</li> <li>- pour 2008, à 348 83 € ;</li> <li>- pour 2009, à 357 093 € ;</li> <li>- pour 2010, à 360 664 € ;</li> <li>- pour 2011, à 72 709 € ;</li> <li>- pour 2012, à 73 945 € ;</li> <li>- pour 2013, à 75 720 € ;</li> <li>- pour 2014, à 76 729 € ;</li> <li>- pour 2015 et 2016, à 77 089 € ;</li> <li>- pour 2017, à 77 243 € ;</li> <li>- pour 2018, à 77 706 € ;</li> <li>- pour 2019, à 78 561 €.</li> </ul> <p><b>Puis de manière dégressive :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- pendant 9 ans pour les professionnels employant moins de 5 salariés (abattement de 60 % pendant les cinq années suivantes, 40 % les sixième et septième années et enfin 20 % les huitième et neuvième années) ;</li> <li>- pendant 3 ans pour les autres professionnels (60 % la première année, 40 % la deuxième année et enfin 20 % la troisième année).</li> </ul>
--	---	--

Taxe foncière sur les propriétés bâties	Redevables de la taxe foncière sur les propriétés bâties. Immeubles situés en ZFU (dans un QPV à compter du 1 <sup>er</sup> janvier 2015) au plus tard le 31 décembre 2020 et affectés à un établissement remplissant les conditions pour bénéficier de l'exonération de la cotisation foncière des entreprises en ZFU.	5 ans d'exonération totale (sauf délibération contraire des collectivités territoriales)
---	--	--

## II. Exonération des bénéficiaires en zone de revitalisation rurale (ZRR)

### ■ Sources

L. n° 2005-157, 23 févr. 2005, art. 7 et 8 ; L. fin. 2007, n° 2006-1666, 21 déc. 2006, art. 70 ; L. fin. rect. 2009, n° 2009-1674, 30 déc. 2009, art. 62 ; L. fin. 2011, n° 2010-1657, 29 déc. 2010, art. 129 ; L. n° 2013-1279, 29 déc. 2013, art. 29 ; L. n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 47 ; L. n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 47 ; L. n° 2015-1785, 29 déc. 2015, art. 15 ; CGI, art. 44 sexies, I, 3<sup>e</sup> al. ; CGI, art. 44 quinquies ; D. n° 2005-1435, 21 nov. 2005 ; A. 9 avr. 2009 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-10, 3 juin 2015 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-20, 4 juill. 2018 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-30, 3 juin 2015 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-70, § 1 et s., 6 juill. 2016

**1184** Afin d'inciter les professionnels libéraux à s'implanter dans les zones rurales, la loi relative au développement des territoires ruraux a prévu initialement de leur faire bénéficier d'un **régime d'exonération d'impôt sur les bénéfices applicable dans les zones de revitalisation rurale (ZRR)** sous réserve qu'ils **procèdent à la création d'une activité libérale réellement nouvelle entre le 1<sup>er</sup> janvier 2004 et le 31 décembre 2010 inclus**.

**1185** À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011 et jusqu'au 31 décembre 2020 (L. n° 2014-1655, 29 déc. 2014, art. 47 ; L. n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 45), un **nouveau dispositif** d'exonérations fiscales a été institué. Moins avantageux que le précédent dès lors qu'il ne prévoit une durée maximale d'exonération partielle ou totale que de 8 ans (au lieu de 14 dans le dispositif initial), il est toutefois ouvert à un plus grand nombre de professionnels puisqu'ils visent, à compter de cette date, les professionnels qui, quel que soit leur mode d'exercice (individuel ou société, soumis à l'IR ou à l'IS) implantent une activité nouvelle dans la zone (comme dans l'ancien dispositif) ou reprennent une activité préexistante (L. fin. 2011, n° 2010-1657, 29 déc. 2010, art. 129 ; L. fin. 2011, n° 2010-1657, 29 déc. 2010, art. 129).

**IMPORTANT** Les professionnels qui peuvent bénéficier d'un autre régime d'exonération des bénéfices doivent, s'ils le souhaitent, opter sur papier libre dans les 6 mois de leur implantation pour le présent dispositif. Cette option est irrévocable et vaut renonciation aux autres dispositifs. En revanche, la plupart des crédits d'impôt dont peuvent bénéficier les professionnels restent applicables, à l'exception du crédit d'impôt pour investissement en Corse.

### A. – PRÉSENTATION DES ZONES ET DES PROFESSIONNELS CONCERNÉS

#### 1° Définition des zones

##### ■ Sources

L. fin. pour 2018 n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 27

**1186** Les ZRR comprennent les communes membres d'un établissement public de coopération intercommunale à fiscalité propre, incluses dans un arrondissement ou un canton caractérisé par une très faible (ou faible) densité de population et satisfaisant à l'un des trois critères socio-économiques suivants :

- déclin de la population ;
- déclin de la population active ;
- forte proportion d'emplois agricoles.

**1187** La liste des ZRR a été initialement définie par le décret n° 2005-1435 du 21 novembre 2005. Ce dernier a été abrogé et remplacé par le décret n° 2013-548 du 26 juin 2013, pris pour l'application de la loi n° 2011-1977

du 28 décembre 2011 qui a légèrement modifié les critères de classement des communes en zones de revitalisation rurale (ZRR) et notamment les critères et seuils visant à déterminer le périmètre des ZRR.

En principe, chaque année la liste des communes classées en ZRR est mise à jour par voie d'arrêté. Toutefois, l'arrêté du 14 décembre 2012 renvoie expressément, pour l'année 2012 et jusqu'au 30 juin 2013, aux deux derniers arrêtés fixant cette liste, à savoir l'arrêté du 9 avril 2009 complété en dernier lieu par l'arrêté du 30 décembre 2010. Il en résulte que pour cette période, la liste des communes éligibles restent inchangées par rapport à l'année 2011. Pour la période ouverte à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2013, la liste des communes classées en ZRR, établie conformément au nouveau décret de 2013, a été fixée par l'arrêté du 10 juillet 2013. Pour les périodes ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, cette liste a été reconduite à l'identique par un arrêté du 30 juillet 2014. Par la suite, un arrêté du 16 mars 2017 a fixé :

- la liste des communes classées en ZRR à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2017 ;
  - les entreprises qui ont été créées, ou qui ont repris une activité préexistante, avant le 1<sup>er</sup> juillet 2017, dans une commune nouvellement classée en ZRR à compter de cette date ne peuvent bénéficier des dispositifs d'exonération.
- la liste des communes de montagne sortant de la liste du classement en ZRR au 1<sup>er</sup> juillet 2017 et continuant à bénéficier des effets du dispositif pendant une période transitoire de 3 ans : Toutefois, l'article 27 de la loi de finances pour 2018 (L. n° 2017-1837, 30 déc. 2017) a élargi ces dispositions à toutes les communes qui avaient été exclues par ce nouvel arrêté. Ainsi, toutes les communes exclues de cet arrêté continue, au final, à bénéficier du dispositif pendant cette période transitoire de trois ans.

Les arrêtés du 10 juillet 2013 modifié et celui du 30 juillet 2014 sont abrogés.

Enfin, un arrêté du 22 février 2018 a complété, à compter du 1<sup>er</sup> avril 2018, la liste des communes classées en ZRR afin de tenir compte du nouveau critère du très grand déclin démographique.

les entreprises situées dans les 12 communes de la communauté de communes de Decazeville, entrées dans le classement à compter du 1<sup>er</sup> avril 2018, peuvent, par tolérance, bénéficier des effets des dispositifs d'exonération si elles ont été créées ou reprises à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018.

La liste des communes, localisées en zone de montagne, sortant de ZRR suite à la modification des critères de classement à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2017 a par ailleurs été complétée avec les autres communes « sortantes », non localisées en zone de montagne mais qui continuent à bénéficier des effets du dispositif jusqu'au 30 juin 2020.

**IMPORTANT** La condition d'implantation dans une ZRR doit être respectée pendant toute la durée d'application du régime de faveur. Toutefois, compte tenu de l'actualisation régulière de la liste des ZRR, la loi prévoit que le déclassement d'une commune n'entraîne pas la remise en cause du régime de faveur et que, dans une telle hypothèse, celui-ci continue à s'appliquer jusqu'à son terme.

## 2° Carte des ZRR

**1188** Le zonage détaillé commune par commune des ZRR peut également être consulté à l'adresse suivante : <http://carto.observatoire-des-territoires.gouv.fr/> à l'onglet « ZONAGE ».

## 3° Professionnels concernés

### ■ Sources

BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-10, § 50 et s., 3 juin 2015

**1189** Il s'agit des professionnels relevant du régime de la déclaration contrôlée pendant toute la durée d'application de l'exonération exerçant à titre professionnel, individuellement ou dans le cadre d'une société de personnes, c'est-à-dire l'ensemble des professions libérales.

Les auto-entrepreneurs et les professionnels relevant du régime micro-BNC ne peuvent pas bénéficier du régime sauf à opter pour le régime de la déclaration contrôlée.

Lorsque l'activité est créée sous forme de société, son capital ne doit pas être détenu, directement ou indirectement, à plus de 50 % par d'autres sociétés.

**IMPORTANT** Afin d'éviter une remise en cause de l'exonération, les professionnels ont la faculté de soumettre leur situation particulière au correspondant « entreprises nouvelles », qui a été désigné dans chaque direction des services fiscaux pour assurer un rôle d'information et répondre aux questions relatives au régime d'exonération des professionnels implantés en ZRR.

La réponse de ce correspondant aux professionnels ayant sollicité une prise de position écrite engage l'Administration et permet au professionnel de s'en prévaloir pour l'avenir.

Les professionnels peuvent également saisir l'Administration par écrit préalablement à la création ou à la reprise de leur cabinet. Cette demande adressée par lettre recommandée avec A.R. doit comporter tous les éléments utiles pour apprécier si les conditions requises pour bénéficier du régime d'exonération sont remplies (V. modèle au BOI-LETTRE-000230, 3 juin 2015). Un modèle de rescrit devrait être prochainement publié à l'adresse suivante : <https://www.impots.gouv.fr/portail/professionnel/les-modeles-de-rescrits-specifiques>

L'Administration dispose d'un délai de trois mois pour répondre. À défaut de réponse dans ce délai, son silence vaut approbation de l'éligibilité du projet au régime d'exonération (BOI-SJ-RES-10-20-20-10, 5 déc. 2018).

## B. – CONDITION RELATIVE À L'IMPLANTATION

### 1° Professionnels implantés avant le 1<sup>er</sup> janvier 2011

#### ■ Sources

BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-10, 3 juin 2015 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-30, 3 juin 2015

#### a) Implantation exclusive dans une ZRR

**1190** Pour les implantations réalisées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2011, la loi a prévu une condition d'implantation exclusive du professionnel dans une ZRR ce qui implique que l'ensemble de l'activité et des moyens humains et matériels doit être implanté dans la zone (BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-10, § 170, 3 juin 2015).

La simple détention d'une adresse postale est insuffisante pour caractériser une telle implantation (CAA Lyon, 24 juin 2014, n° 13LY00029).

**1191** L'Administration admet toutefois que la condition d'implantation en ZRR est réputée satisfaite lorsqu'un professionnel qui exerce une activité non sédentaire a réalisé au plus 15 % de son chiffre d'affaires en dehors des ZRR (BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-10, § 200, 3 juin 2015).

Selon nous, concernant les caractéristiques d'une activité non sédentaire, les commentaires de l'Administration en matière de ZFU (V. **1158**) devrait pouvoir s'appliquer, mutatis mutandis, au présent dispositif.

Dans cette hypothèse la totalité des bénéficiaires du professionnel (y compris ceux réalisés hors ZRR) bénéficient de l'exonération totale au cours des 5 premières années puis de l'abattement dégressif.

Il s'agit des recettes réalisées par le professionnel pour l'ensemble de ses activités et appréciées période d'imposition par période d'imposition au titre desquelles l'exonération doit s'appliquer.

Les recettes s'entendent du montant hors taxes réalisé par le redevable dans l'accomplissement de son activité professionnelle normale et courante. Il n'est pas tenu compte des produits financiers sauf dans les cas où la réglementation particulière propre à certains secteurs d'activité le prévoit, ni des recettes revêtant un caractère exceptionnel, telles que les produits provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé.

**1192** Au-delà de 15 %, les bénéfices réalisés suivent :

- le régime de faveur applicable dans les ZRR en proportion du chiffre d'affaires réalisé dans ces zones ;
- l'imposition dans les conditions de droit commun en proportion du chiffre d'affaires réalisé en dehors de toute zone éligible.

**Exemple** Un professionnel exerce une activité non sédentaire créée en 2017 et réalise une partie de ses recettes hors de la ZRR. Son bénéfice annuel est égal, en 2017 et en 2018, à 75 000 € :

- en 2017, 90 % de ses recettes ont été réalisées dans la ZRR : le bénéfice de 75 000 € est totalement exonéré ;
- en 2018, seulement 70 % de ses recettes sont réalisées dans la ZRR : son bénéfice est totalement exonéré à hauteur de 52 500 € (75 000 x 70 %), le reste (22 500 €) est imposé dans les conditions de droit commun.

**IMPORTANT** Le Conseil d'État a confirmé que la réalisation de prestations en dehors de la zone éligible ne faisait pas obstacle au bénéfice du dispositif dès lors que le siège de l'activité et les moyens d'exploitation sont bien situés sur la zone éligible (CE, 16 juin 2010, n° 325120).

#### b) Implantation d'une activité nouvelle

**1193** Les professionnels qui souhaitent bénéficier du régime d'exonération doivent procéder à la création d'une activité libérale réellement nouvelle entre le 1<sup>er</sup> janvier 2004 et le 31 décembre 2010 inclus.

**Remarque** La date de création d'une activité s'entend de celle de son commencement effectif si cette dernière est antérieure à sa date de signature des statuts ou de celle de son immatriculation (CAA Lyon, n° 13LY01558, 13 nov. 2014)

Sont donc notamment exclus :

- les reprises d'activités préexistantes (rachat d'un cabinet déjà implanté dans une ZRR) ;

Jugé à cet égard, sévèrement selon nous, que l'installation d'un médecin au sein d'un cabinet dont les moyens d'exploitation avaient été rachetés 8 mois auparavant par une commune à un médecin partant à la retraite constituait bien la reprise de l'activité préexistante du médecin retraité dès lors que 70 % de la clientèle du nouveau médecin était identique à celle du retraité, que l'activité exercée était partiellement identique et que la commune avait mis à la disposition du nouveau médecin, dans le cadre d'un contrat de location, les locaux et une partie des équipements du médecin retraité.

Ont été jugés inopérantes les circonstances que le nouveau médecin n'avait aucun eu aucun rapport avec l'ancien médecin et qu'aucune convention n'avait été signée directement entre eux (pas de convention rachat de clientèle ou de convention de présentation, pas de cession de droit au bail et pas de convention d'acquisition des biens mobiliers) (CAA Bordeaux, n° 16BX03866, 27 sept. 2018).

En revanche, un professionnel qui, alors qu'il bénéficiait déjà de l'exonération, transforme les modalités d'exercice de son activité, continue à en bénéficier pour la période restant à courir (Rép. Bricout n° 6860, JO AN, 10 juill. 2018).

- les transferts d'activités préexistantes (simple transfert géographique d'un cabinet dans une ZRR) ;
  - les extensions d'activités préexistantes (création d'un cabinet secondaire) ;
  - ainsi que les opérations de concentration ou de restructuration d'activités préexistantes (sociétés constituées notamment à l'occasion d'opérations de fusion, de scission, d'apport partiel d'actif) (V. toutefois, « Nouveau » ci-dessous).
- L'Administration précise que le dispositif ne devrait pas être applicable, en principe, aux activités exercées par les titulaires de charges et offices qui n'ont pas la qualité de commerçants (notaires, huissiers, commissaires-priseurs...), dès lors que, faisant généralement l'objet d'une transmission, ces fonctions publiques ne correspondent pas à une activité nouvelle (BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-10, § 430, 3 juin 2015).

Le dispositif d'exonération est désormais applicable aux entreprises individuelles reprises dans le cadre d'une première transmission familiale (reprise ou restructuration, à titre onéreux ou gratuit, au profit du conjoint de l'entrepreneur individuel, du partenaire auquel il est lié par un Pacs, de leurs ascendants et descendants ou de leurs frères et sœurs) (L. fin. 2018, n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 23 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-20, § 200, 6 juin 2018). Cet assouplissement s'applique à l'impôt sur le revenu dû au titre de 2017 et des années suivantes.

## 2° Professionnels implantés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011

### ■ Sources

BOI-BIC-CHAMP-80-10-70, § 1 et s., 12 sept. 2012 ; Rép. min. Louwagie n° 69794, 11 août 2015 ; L. n° 2015-1785, 29 déc. 2015, art. 15

### a) Implantation exclusive dans une ZRR

**1194** Comme dans le dispositif applicable aux implantations réalisées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2011, les professionnels s'installant dans une ZRR à compter de cette date doivent y implanter l'ensemble de l'activité et de ses moyens d'exploitation.

**1195** Pour les activités non sédentaires, il est admis pour ces professionnels que la condition d'implantation exclusive dans une ZRR soit réputée satisfaite dès lors qu'ils ont réalisé au plus 25 % de leurs recettes en dehors de la ZRR (au lieu de 15 % dans l'ancien dispositif).

Selon nous, concernant les caractéristiques d'une activité non sédentaire, les commentaires de l'Administration en matière de ZFU (V. 1158) devrait pouvoir s'appliquer, mutatis mutandis, au présent dispositif.

Le seuil d'imposition est apprécié indépendamment pour chacune des périodes d'imposition.

Ainsi, lorsque le seuil de 25 % est respecté, la totalité des bénéfices du professionnel (y compris ceux réalisés hors ZRR) bénéficiant de l'exonération totale au cours des 5 premières années puis de l'abattement dégressif. En revanche, lorsque le professionnel réalise plus de 25 % de ses recettes en dehors de la ZRR, les bénéfices réalisés ne pourront bénéficier de l'exonération qu'en proportion des recettes réalisées dans la zone éligible.

Pour l'appréciation du seuil, le montant des recettes réalisé par le contribuable pour l'ensemble de ses activités est apprécié période d'imposition par période d'imposition au titre duquel ou de laquelle l'exonération doit s'appliquer. Le montant de recettes à retenir est celui des recettes hors taxes des recettes réalisées par le professionnel dans l'accomplissement de son activité professionnelle normale et courante.

Il n'est donc pas tenu compte des débours, des produits financiers sauf dans les cas où ils se rattachent à l'activité normale et courante de l'entreprise, ni des recettes revêtant un caractère exceptionnel, telles que les produits provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé.

Par ailleurs, pour la détermination du chiffre d'affaires réalisé en zone, il convient de retenir les zones telles qu'elles existaient au moment de la création ou de la reprise de l'activité non sédentaire (BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-10, § 270, 6 juin 2018).

### b) Conditions relatives à la nature et aux modalités d'exercice de l'activité

#### ■ Sources

L. fin. pour 2018 n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 23

**1196** Contrairement à ce qui était exigé pour les implantations réalisées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2011, l'activité peut être nouvelle ou désormais constituer la reprise d'une activité libérale existante. Les opérations de concentration ou de restructuration d'activités préexistantes (sociétés constituées notamment à l'occasion d'opérations de fusion, de scission, d'apport partiel d'actif) sont admises dans certaines limites.

Ainsi, dans ses derniers commentaires (BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-20, § 80 et 200, 6 juin 2018), l'Administration précise que les opérations de restructuration qui permettent d'exercer des activités préexistantes dans le cadre de structures juridiques nouvelles sont admises sous réserve que :

- à l'issue de l'opération de reprise ou de restructuration, le cédant, son conjoint, le partenaire auquel il est lié par un pacte civil de solidarité (PACS) défini à l'article 515-1 du code civil, leurs ascendants et descendants, leurs frères et sœurs

détiennent ensemble, directement ou indirectement, plus de 50 % des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société, de la personne morale ou du groupement soit repris, soit bénéficiaire de l'opération de reprise ou de restructuration ;

– l'entreprise individuelle n'ait pas fait l'objet d'une opération de reprise ou de restructuration au profit du conjoint de l'entrepreneur individuel, du partenaire auquel il est lié par un PACS, de leurs ascendants et descendants ou de leurs frères et sœurs.

Ces dispositions autorisent donc, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017 la première reprise d'activité au profit d'un membre de la famille du cédant (et ce, y compris si ce dispositif s'est déjà appliqué avant la reprise) (L. fin. pour 2018 n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 23 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-20, § 200, 6 juin 2018).

En revanche, sont exclues :

- les **extensions d'activités préexistantes** (création d'un cabinet secondaire par exemple) ;
  - Selon l'Administration, la création d'une SISA constitue par nature une extension d'activité préexistante dès lors qu'en raison de son objet (mise en commun de moyen et exercice d'activité conjointe de coopération et de coordination) elle permet de faciliter et d'accroître l'activité professionnelle de chacun de ses membres. Une SISA ne peut donc bénéficier de l'exonération pour son activité propre. En revanche, chaque membre de la SISA qui exerce également une activité propre peuvent bénéficier, au titre de cette activité, du régime de faveur.
- les **transferts d'activités** (reprises d'activité pour soi-même par le transfert dans une zone éligible notamment de sa patientèle).

**IMPORTANT** À cet égard le texte précise que « l'existence d'un contrat, quelle qu'en soit la dénomination, ayant pour objet d'organiser un partenariat caractérise l'extension d'une activité préexistante lorsque l'entreprise créée ou reprenant l'activité bénéficie de l'assistance de ce partenaire, notamment en matière d'utilisation d'une enseigne, d'un nom commercial, d'une marque ou d'un savoir-faire, de conditions d'approvisionnement, de modalités de gestion administrative, contentieuse, commerciale ou technique, dans des conditions telles que cette entreprise est placée dans une situation de dépendance ». Il en résulte selon nous que malgré l'extension du champ d'application du dispositif opéré à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011, les **activités de remplacements de professionnels installés dans une ZRR ne sont pas, comme auparavant, éligibles au dispositif**. Quant aux **professionnels collaborateurs d'un titulaire, ce texte encadre très strictement les conditions dans lesquelles ils sont susceptibles de bénéficier du dispositif**. Il est donc impératif pour ces derniers de s'assurer préalablement auprès de leur service des impôts que les conditions d'exercice de leur collaboration sont compatibles avec ces dispositions en soumettant leur situation précise par écrit au correspondant « entreprises nouvelles », qui a été désigné dans chaque direction des services fiscaux. Cette démarche doit également être entreprise en cas de **contrat de « partenariat » souscrit entre un professionnel et un autre professionnel ou un autre tiers (ex : hôpital ou clinique)**. Si la réponse du correspondant est positive, ces conditions devront continuer à être respectées chaque année.

**IMPORTANT** Toutefois, cette doctrine semble assouplie par la jurisprudence. Ainsi, la Cour Administrative d'appel de Marseille (CAA Marseille, n° 17MA03966, 11 déc. 2018) a décidé qu'un médecin exerçant dans le Var et qui a ouvert, en 2013, un autre cabinet en Guyane (et pour lequel il utilisait un compte bancaire distinct) pouvait bénéficier de l'exonération au titre de la création d'une activité sur les bénéfices réalisés en Guyane. On attendra une confirmation sur ce point du Conseil d'État.

Par ailleurs, l'exonération ne s'applique pas aux créations et aux reprises d'activités consécutives au transfert d'une activité précédemment exercée par un contribuable ayant bénéficié, depuis moins de cinq ans, d'une exonération prévue par le présent dispositif.

**1197** Que l'activité soit nouvelle ou non, il est exigé, depuis l'imposition des revenus de 2015, que le professionnel, pendant toute la durée du dispositif, **emploie moins de 11 salariés** (10 salariés auparavant) bénéficiant d'un CDI ou d'un CDD d'une durée d'au moins 6 mois.

**IMPORTANT** Pour l'imposition des revenus de l'année 2015 à 2018, lorsque le seuil de 11 salariés est atteint, le régime continue à s'appliquer à la période d'imposition au cours de laquelle ce seuil est atteint ainsi que pour les deux périodes d'imposition suivantes dès lors que le professionnel bénéficiait déjà, lors du franchissement de ce seuil, de l'exonération (L. n° 2015-1785, 29 déc. 2015, art. 15).

Sont notamment retenus pour l'appréciation de ce seuil, les titulaires de contrats de formation en alternance ou de réinsertion professionnelle (d'une durée de six mois au moins) sont pris en compte. Il en est notamment ainsi des titulaires de contrats de professionnalisation, de contrat unique d'insertion – contrat d'accompagnement dans l'emploi (CUI-CAE) ou de contrat unique d'insertion – contrat initiative emploi (CUI-CIE).

Sont en revanche exclus :

- les travailleurs temporaires ;
- les stagiaires ;
- les salariés dont le contrat à durée déterminée ne contient ni terme précis, ni durée exacte (par exemple, contrat conclu pour le remplacement d'un salarié absent) (BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-10, § 310, 6 juin 2018).

Les salariés à temps partiel sont pris en compte au prorata de la durée de leur temps de travail lorsque leur contrat est un CDI ou un CDD d'au moins 6 mois (Rép. min. Morel-A-l'Huissier n° 4672, JO AN 12 févr. 2013 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-10, § 310, 6 juin 2018).

Cette condition est appréciée à la fin de chaque période d'imposition couverte par le régime d'exonération.

**Remarque** Concernant les apprentis, l'Administration les a en premier lieu exclus du décompte (Rep. min. Morel A L'Huissier n° 4672, JO AN 12 mars 2013) puis intégrés (Rép. min. Dord n° 20274, JO AN 10 sept. 2013). Cela étant, dans ses derniers commentaires, publiés en juillet 2016, l'Administration les exclus à nouveau du décompte (BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-10, § 330, 6 juin 2018). Selon nous, il devrait s'agir d'un oubli de la position prise dans la dernière réponse ministérielle précitée. Toutefois, il conviendra de s'en assurer auprès de son service des impôts avant d'envisager l'application du dispositif (si le professionnel à dans son effectif des apprentis) en posant préalablement une question écrite à l'Administration (V. 1189).

Le calcul de l'effectif est fonction de la durée de présence des salariés. Cette durée est fixée en nombre de semaines couvertes, au cours de la période d'imposition, par un contrat de travail à durée indéterminée ou de six mois au moins. Toute semaine commencée est comptée pour une semaine entière (l'année civile est donc comptée pour 53 semaines).

- Ainsi, pour satisfaire à la condition d'effectif, l'entreprise doit justifier d'un nombre cumulé de semaines de présence des salariés inférieur à :
- pour les périodes d'imposition ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015, 11 fois le nombre de semaines comprises dans l'exercice (soit 583 semaines pour les exercices de douze mois) ;
  - pour les périodes d'imposition ouvertes auparavant, 10 fois le nombre de semaines comprises dans l'exercice (soit 530 semaines pour les exercices de douze mois).

**Exemple** Soit un professionnel qui crée une activité le 1<sup>er</sup> janvier 2018. Au début de sa première période d'imposition, il emploie :

- six salariés titulaires d'un contrat de travail à durée indéterminée et présents pendant toute la durée d'exercice ;
- six salariés titulaires d'un contrat de huit mois, dont le terme expire à la fin de la trente-deuxième semaine de l'exercice ; un seul de ces contrats est renouvelé.

Le professionnel embauche par ailleurs deux salariés en contrat de travail à durée indéterminée dont la durée de présence au cours de la période d'imposition est de respectivement douze et huit semaines.

La durée de présence des salariés est égale à  $(6 \times 53) + (5 \times 32) + (1 \times 53) + (1 \times 12) + (1 \times 8) = 551$  semaines, soit un total inférieur à 583 semaines.

La condition d'effectif salarié requise est satisfaite.

## C. – MODALITÉS D'EXONÉRATION DES BÉNÉFICES EN ZRR

### 1198

**IMPORTANT** L'impôt dont le professionnel a été dispensé au titre d'une création d'activité exclusive dans une ZRR devient immédiatement exigible, sans préjudice de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI décompté à partir de la date à laquelle l'impôt aurait dû être acquitté, lorsque, dans un délai de cinq ans à compter de la date de création de l'activité, cette dernière :

- cesse volontairement l'activité créée en ZRR ;
- en la délocalisant dans un territoire n'ayant pas la qualité de ZRR.

Le point de départ du délai de cinq ans est constitué par la date de création de l'entreprise.

### 1° Régime applicable aux implantations réalisées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2011

#### a) Période d'exonération totale

##### ■ Sources

CGI, art. 44 sexies, I, 2° ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-30, § 50, 3 juin 2015

**1199** L'exonération s'applique sur la totalité du bénéfice réalisé jusqu'au terme du 59<sup>e</sup> mois suivant celui de la création de l'activité.

La date de création de l'activité constitue le point de départ pour le décompte de la période d'allègement.

Pour les professionnels assujettis à la TVA, la date de création s'entend de la date de début d'activité mentionnée sur leur déclaration d'existence (CGI, art. 286). Le professionnel ou l'Administration peut toutefois établir que le début d'activité est intervenu à une date autre que celle mentionnée sur cette déclaration.

**1200** L'exonération s'applique au montant total du bénéfice. Les plus-values (à court terme et/ou à long terme) réalisées à l'occasion de la cession d'immobilisations inscrites au registre des immobilisations peuvent également bénéficier de l'exonération.

#### b) Période d'exonération dégressive

##### ■ Sources

CGI, art. 44 sexies, I, 2° ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-30, § 50, 3 juin 2015

**1201** À l'issue de la période d'exonération totale de 5 ans, les professionnels bénéficient d'un abattement dégressif fixé à :

- 60 % pour les bénéfices réalisés au cours des cinq premières périodes de douze mois suivant le terme de la période d'exonération initiale de cinq ans ;



- 40 % pour les sixième et septième périodes de douze mois ;
- 20 % pour les huitième et neuvième périodes de douze mois.

**IMPORTANT** L'exonération reste applicable pour sa durée restant à courir lorsque la commune d'implantation du professionnel sort de la liste des communes classées en ZRR après la date de sa création ou de sa reprise.

## 2° Régime applicable aux implantations réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011

### ■ Sources

CGI, art. 44 quinquies ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-30, § 10, 4 juill. 2018

#### a) Période d'exonération totale

**1202** Comme dans l'ancien dispositif, l'exonération s'applique sur la totalité du bénéfice réalisé (bénéfices et plus-values) jusqu'au terme du 59<sup>e</sup> mois suivant celui de la création de l'activité ou la date d'implantation de l'activité reprise.

#### b) Période d'exonération dégressive

**1203** Contrairement à l'ancien dispositif, le régime d'exonération partielle est moins long et donc sa dégressivité plus rapide. Ainsi, à l'expiration de la période d'exonération totale, le professionnel bénéficie d'un abattement partiel de :

- 75 % sur la période de douze mois qui suit ;
- 50 % pendant les douze mois suivants ;
- et 25 % pour les douze autres mois suivants.

La durée totale d'exonération n'est donc plus que de 8 ans (au lieu de 14 ans dans l'ancien dispositif).

## 3° Plafonnement de l'exonération

### ■ Sources

L. n° 2007-1824, 25 déc. 2007, art. 45, V ; L. n° 2009-122, 4 févr. 2009, art. 14 ; CGI, art. 44 sexies, IV ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-30, § 150, 4 juill. 2018

**1204** Les avantages accordés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2007 aux professionnels qui ont créé ou créent une activité (ou reprennent une activité à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011) dans une ZRR sont encadrés par le plafond communautaire de minimis, soit 200 000 € sur une période de trois années civiles.

Pour les professionnels exerçant dans le cadre d'une société de personnes, ce plafond s'apprécie au niveau de la société.

## D. – OBLIGATIONS DÉCLARATIVES ET CAS DE REMISE EN CAUSE DE L'EXONÉRATION

### ■ Sources

BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-10-30, § 20 et 70., 4 juill. 2018

### 1° Obligations déclaratives

**1205** L'exonération et les abattements s'appliquent sans qu'il soit nécessaire d'établir une demande préalable d'exonération avant le dépôt de la déclaration n° 2035.

Ainsi, la déclaration n° 2035 doit être accompagnée, chaque année, d'un état établi sur papier libre conformément au modèle fourni par l'Administration (BOI-LETTRE-000230, 3 juin 2015).

**1206** Le professionnel doit reporter sur la première page de la déclaration n° 2035 dans le cadre récapitulation des éléments d'imposition :

- la date de début d'activité ;
- le montant du bénéfice et/ou des plus-values à long terme exonéré ;
- cocher la case « entreprise nouvelle, art. 44 sexies » pour les activités implantées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2011 ou la case « entreprise nouvelle, art. 44 quinquies » pour les activités implantées à compter de cette même date. Enfin, la fraction du bénéfice exonéré doit être reportée sur la déclaration n° 2042 C, rubrique 5, ligne QB (sous réserve du non changement de l'imprimé 2019 non encore publié).

**IMPORTANT** Le respect des obligations déclaratives fiscales (TVA, déclaration n° 2035) doivent être intégralement respectées pendant toute la période d'application du dispositif. Le bénéfice du dispositif est susceptible d'être remis en cause lorsque la déclaration de résultat n'est pas déposée dans les délais une ou lorsque deux déclarations successives de chiffre d'affaires n'ont pas été souscrites (CGI, art. 302 nonies et 175, Par analogie, CAA Douai, n° 13DA01303, 3 févr. 2015).

## 2° Remise en cause de l'exonération

### ■ Sources

BOI-BIC-CHAMP-80-10-70-30, § 70 et s., 4 juill. 2018

**1207** Les conditions requises pour bénéficier du régime d'exonération doivent être satisfaites pendant toute la période d'exonération (BOI-BIC-CHAMP-80-10-10-30, § 290 et s., 3 juin 2015). Il en résulte :

- qu'un professionnel qui ne remplit pas ces conditions dès la création (ou, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2011, la reprise) de l'activité ne peut pas bénéficier de l'exonération, même si elles sont respectées ultérieurement ;
- que si une ou plusieurs de ces conditions cessent d'être remplies au cours de la période d'exonération le professionnel perd le bénéfice de l'exonération à compter de l'année correspondante.

Cette situation n'entraîne pas la remise en cause des exonérations obtenues au titre des exercices antérieurs sauf si l'Administration établit que l'une des conditions n'était pas respectée dès l'origine.

Par ailleurs, l'exonération reste applicable pour sa durée restant à courir lorsque la commune d'implantation de l'entreprise sort de la liste des communes classées en ZRR après la date de sa création ou de sa reprise.

**IMPORTANT** Toutefois, on rappelle que pour l'imposition des revenus de l'année 2015 à 2018, lorsque le seuil de 11 salariés est atteint, le régime continue à s'appliquer à la période d'imposition au cours de laquelle ce seuil est atteint ainsi que pour les deux périodes d'imposition suivantes dès lors que le professionnel bénéficiait déjà, lors du franchissement de ce seuil, de l'exonération (L. n° 2015-1785, 29 déc. 2015, art. 15).

**1208** Les professionnels qui cessent volontairement leur activité en zone de revitalisation rurale, en la délocalisant dans un autre lieu, moins de cinq ans après avoir bénéficié du régime d'exonération, sont tenus de reverser l'impôt qu'ils n'ont pas acquitté en vertu des exonérations qui leur ont été consenties.

**IMPORTANT** La délocalisation d'une activité se traduit par un transfert physique de son lieu de réalisation. La délocalisation peut être partielle ou totale, réalisée en France ou à l'étranger. L'Administration a précisé que lorsqu'un professionnel initialement implanté en ZRR délocalise son activité en ZRU ou en zone PAT classée pour les projets industriels, l'exonération est remise en cause. En revanche, en cas de transfert d'une activité d'une ZRR vers une autre ZRR, l'exonération dont a bénéficié le professionnel est maintenue pour la durée restant à courir.

## III. Abattement sur les bénéfices des professionnels implantés dans les DOM

### A. – PRÉSENTATION GÉNÉRALE

#### ■ Sources

CGI, art. 44 quaterdecies ; CGI, ann. III, art. 49 ZA à ZC ; L. n° 2009-594, 27 mai 2009, art. 4 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-80, § 1 et s., 4 juill. 2018

**1209** L'article 4 de la loi pour le développement économique des outre-mer modifié par l'Ordonnance n° 2013-837 a créé de nouvelles zones franches d'activités (ZFA) en Guadeloupe, Martinique, Guyane et à La Réunion et, depuis l'imposition des revenus de l'année 2013, à Mayotte.

La liste des communes de Guadeloupe et de Martinique visées par ce dispositif figure à l'article 49 ZA de l'annexe III au CGI.

**1210** Certains professionnels implantés dans ces départements bénéficient (L. fin 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 19) d'un abattement sur les bénéfices, dont le montant varie en fonction de leur localisation, de leur secteur d'activité et de la date d'ouverture de l'exercice (CGI, art. 44 quaterdecies).

Parallèlement, ces mêmes entreprises peuvent également bénéficier d'allègements en matière de contribution foncière des entreprises et de taxe foncière.

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, le dispositif est sensiblement modifié (L. fin 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 19). Parmi les modifications adoptées, a été sorti du dispositif la catégorie qui visait les professionnels de la comptabilité, du conseil aux entreprises et de l'ingénierie ou études techniques à destination des entreprises. S'agissant de la seule catégorie du dispositif visant des professionnels libéraux, il y a lieu de considérer que le présent dispositif ne s'applique plus à aucun

**professionnel libéral à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019.** En revanche, les professionnels libéraux de cette catégorie déjà éligibles au dispositif avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019 continuent à bénéficier des dispositions antérieures.

L'exposé ci-dessous ne s'adresse donc qu'à ces derniers professionnels et ne tient pas compte des autres modifications adoptées dans le cadre de la loi de finances pour 2019 qui ne leur sont pas applicables.

**IMPORTANT** Ce dispositif d'abattement qui n'est pas placé sous de minimis, a été déclaré compatible par la Commission européenne dans sa décision C (2009) 8744 du 19 novembre 2009. Toutefois, depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2014, ce dispositif a été placé sous le régime général communautaire d'exemption par catégorie (RGE C 651/2014, 17 juin 2014) ce qui a notamment pour effet d'exclure du dispositif les entreprises en difficultés à compter de cette même date.

## 1° Professionnels concernés (abrogés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019)

**1211** Seuls les professionnels exerçant à titre principal l'une des activités suivantes ont pu bénéficier du dispositif :

- comptabilité ;
- conseil aux entreprises, que l'activité juridique soit réglementée ou non et quelles que soient sa nature et sa qualification (juridique, en communication, en stratégie, en développement, etc.) ;
- ingénierie ou études techniques à destination des entreprises.

Le caractère principal de l'activité éligible autorise le professionnel à exercer de façon accessoire une activité non éligible. Une activité est considérée comme exercée à titre principal lorsque plus de 50 % des recettes du professionnel résultent de cette activité. Dans cette hypothèse, l'intégralité des bénéfices dégagés par l'activité principale et les activités accessoires bénéficient de l'abattement.

Ces dispositions s'appliquent **quel que soit le régime d'imposition du professionnel.**

Par ailleurs, le professionnel doit, à la fin de la période d'imposition au titre de laquelle il applique l'abattement, employer moins de 250 salariés et réaliser un montant de recettes annuel inférieur à 50 M €.

Pour les avocats collaborateurs, ces conditions sont appréciées au niveau du cabinet auquel ils sont rattachés.

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, ces professionnels ne sont plus éligibles au dispositif. Toutefois, ceux qui en bénéficiaient avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019 continuent à en bénéficier selon les modalités décrites ci-dessous (L. fin 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 19).

## 2° Conditions d'application

**1212** Outre l'implantation dans l'un des départements cités ci-dessus, le bénéfice de l'abattement est réservé aux professionnels qui :

- réalisent, en sus de celles qui leur sont imposées par la loi, des dépenses de formation professionnelle en faveur de leur personnel ou des dirigeants au titre de la période d'imposition qui suit celle au cours de laquelle les bénéfices ont fait l'objet d'un abattement ;
- versent une contribution au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes créé par la loi n° 2008-1249 du 1<sup>er</sup> décembre 2008 généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion au titre de la période d'imposition qui suit celui au cours duquel les bénéfices ont fait l'objet d'un abattement.

Les dépenses réalisées au titre de cette contribution ne doivent pas être neutralisées pour le calcul du bénéfice auquel elles se rattachent et constituent des charges déductibles dans les conditions de droit commun.

Le versement au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes doit être effectué :

- par virement, sur le compte ouvert au nom du fonds au siège de la Caisse des dépôts et consignations ;
- ou par chèque, libellé au nom du Fonds d'expérimentation pour la jeunesse et adressé à la Caisse des dépôts et consignations, Direction bancaire, Département des mandats publics, Fonds domestiques et Fiducie, 15, quai Anatole France, 75007 PARIS (Le virement ou le chèque doivent impérativement être accompagnés d'un document désigné sous le nom de « Déclaration de contribution ») (BOI-FORM-000021).

**1213** Le montant cumulé de ces dépenses de formation professionnelle en faveur du personnel et de la contribution au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes **doit être au moins égal à 5 % du montant de l'abattement.** Par ailleurs, le montant de la contribution au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes doit être au moins égal à 25 % des dépenses de formation professionnelle.

**IMPORTANT** Ces deux premières conditions sont cumulatives et doivent représenter ensemble au moins 5 % de la quote-part des bénéfices exonérés par l'abattement sauf si la quote-part des bénéfices exonérés est inférieure à 500 €. Les dépenses de formation exposées pour remplir les conditions d'application de ce nouveau dispositif (V. ci-dessus) ne doivent pas être prises en compte pour l'application du crédit d'impôt formation des dirigeants.

**1214** Enfin, seuls les professionnels qui respectent leurs obligations déclaratives en matière de TVA peuvent bénéficier de cet abattement.

L'abattement ne s'applique pas lorsqu'une ou des déclarations de chiffre d'affaires se rapportant à la période d'imposition concernée n'ont pas été souscrites dans les délais et qu'il s'agit de la deuxième omission successive (CGI, art. 302 nonies).

### 3° Bénéfices soumis à abattement

**1215** Les bénéfices pouvant faire l'objet d'un abattement sont ceux provenant des cabinets, situés en Guadeloupe, Guyane, Martinique ou à La Réunion, y compris ceux réalisés au titre d'activités annexes à l'activité principale (V. **1211**).

Lorsque le professionnel peut prétendre à plusieurs taux d'abattement ou lorsque l'intégralité de son activité ne peut bénéficier de l'abattement (activité implantée dans une zone et activité implantée hors zone par exemple) il doit répartir son bénéfice global entre ses différentes activités.

Le bénéfice soumis à abattement s'entend du **bénéfice réalisé et déclaré**.

Il inclut les produits d'exploitation, les produits exceptionnels et financiers, y compris les plus-values de cession d'éléments de l'actif, mais à l'exception expresse des plus-values dégagées à l'occasion de la réévaluation libre des éléments de l'actif immobilisé. Les plus-values en report d'imposition sont prises en compte, pour l'abattement, au titre de l'exercice au cours duquel elles deviennent imposables.

L'abattement s'applique **après déduction des déficits reportables** tels qu'ils ont été déclarés au titre de la période d'imposition précédente.

### 4° Modalités d'application de l'abattement

**1216 Abattement de droit commun** – Le taux de l'abattement est fixé à :

- 50 % entre le 1<sup>er</sup> janvier 2008 et le 31 décembre 2014 ;
  - 40 % en 2015 ;
  - 35 % en 2016, 2017, 2018 ;
  - et 35 % en 2019 sous réserve que le professionnel ait déjà été éligible en 2018 (L. fin. pour 2017 n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 28 ; L. n° 2017-256, 28 févr. 2017, art. 124 ; L. fin 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 19).
- Le montant de l'abattement est toutefois plafonné à 150 000 € par période d'imposition.

**1217 Majoration de l'abattement** – Dans certaines zones particulières (Guyane, îles des Saintes, Marie-Galante, La Désirade, dans les communes de La Réunion définies par l'article 2 du décret n° 78-690 du 23 juin 1978 portant création d'une zone spéciale d'action rurale dans le département de La Réunion, ainsi que dans certaines autres zones qui doivent être définies par décret) le taux de l'abattement est fixé à :

- 80 % du 1<sup>er</sup> janvier 2008 au 31 décembre 2014 (inclus) ;
  - 70 % en 2015 ;
  - 60 % en 2016, 2017, 2018 ;
  - et 60 % en 2019 sous réserve que le professionnel ait déjà été éligible en 2018 (L. fin. pour 2017 n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 28 ; L. n° 2017-256, 28 févr. 2017, art. 124 ; L. fin 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 19).
- Dans ces zones le montant de l'abattement est plafonné à 300 000 € par période d'imposition.

**IMPORTANT** Lorsque le professionnel peut prétendre au bénéfice du régime d'exonération des professionnels implantés en ZFU ou en ZRR, celui-ci doit **opter pour ce nouveau dispositif dans les six mois suivant celui du début de son activité**. Cette option est irrévocable et emporte renonciation définitive aux autres régimes.

À défaut d'option pour ce régime d'abattement dans le délai imparti, c'est au terme de la période d'application du régime sous lequel est placé le professionnel que cet abattement s'appliquera de plein droit jusqu'à son terme.

L'option est notifiée sur papier libre au service des impôts du professionnel.

Par ailleurs, les professionnels qui transfèrent leur activité hors ZFU (et ne peuvent donc plus bénéficier de ce dispositif) peuvent, si cette activité avant et après transfert, est également située en ZFA bénéficier de plein droit, à compter du 1<sup>er</sup> jour de l'exercice précité, du présent dispositif sous réserve du respect des autres conditions. Si l'activité transférée était avant le transfert en ZFU et non en ZFA, le transfert en ZFA ne permet le bénéfice du présent dispositif qu'à compter de la date de ce transfert. En revanche, il convient de considérer qu'en cas de transfert d'activité d'une ZFU vers un autre territoire éligible à la fois au dispositif ZFU et au dispositif ZFA, l'entreprise ne peut pas exercer d'option pour le dispositif ZFA, dans la mesure où le dispositif ZFU initial continue à s'appliquer pour le temps restant à courir.

Lorsque le professionnel ne bénéficie qu'en cours d'année du présent dispositif, le bénéfice éligible à l'abattement ZFA doit être déterminé **en tenant compte de la seule période d'éligibilité au moyen d'un prorata temporis**. En revanche, le plafond d'abattement ne doit pas être réduit prorata temporis.

### 5° Possibilité de cumul avec d'autres régimes de faveur

**1218** Ce nouveau dispositif peut se cumuler avec les crédits d'impôt suivants :

- le CICE (abrogé à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 sauf à Mayotte) ;
- le crédit d'impôt apprentissage (V. **885**) ;
- le crédit d'impôt en faveur des métiers d'art ;
- le crédit d'impôt pour formation des dirigeants (V. **865**).

En revanche il n'est pas cumulable avec le crédit d'impôt en faveur des débiteurs de tabac (V. **928**).

## B. – OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

### 📄 Sources

CGI, ann. III, art. 49 ZB ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-80, § 450 et s., 4 juill. 2018

**1219** Les professionnels doivent joindre à leur déclaration n° 2035 le formulaire n° 2082-SD comportant notamment :

- les recettes de la période d'imposition, ramenées, le cas échéant, à douze mois, et l'effectif des salariés à la fin de la période d'imposition ;
- l'adresse et l'activité principale de l'activité, le montant des bénéficiaires et le taux d'abattement qui leur est applicable ainsi que les modalités de répartition du bénéfice global ;
- le montant des dépenses versé au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes ;
- la nature, le montant et les bénéficiaires des dépenses de formation réalisées au cours de la période d'imposition.

Lorsque le professionnel ne relève pas du régime de la déclaration contrôlée ces documents sont joints à la déclaration d'ensemble des revenus du contribuable.

Les professionnels qui ont bénéficié du dispositif au titre de la période d'imposition précédente joignent à leur déclaration n° 2035 le reçu délivré par la Caisse des dépôts et consignations au titre des sommes versées au fonds d'appui aux expérimentations en faveur des jeunes.

**1220** Ils doivent reporter en page 1 de la déclaration n° 2035, le montant de l'abattement dans la **case réservée à cet effet au cadre 3 de la « récapitulation des éléments d'imposition » « exonération et abattements », « zones franches DOM – art. 44 quaterdecies ».**

## IV. Autres régimes fiscaux particuliers

### A. – CABINETS AYANT LE STATUT DE JEUNES ENTREPRISES INNOVANTES (JEI)

#### 📄 Sources

CGI, art. 44 sexies-0 A ; CGI, art. 44 sexies A ; L. n° 2013-1278, 29 déc. 2013, art. 131, II ; L. n° 2011-1978, 28 déc. 2011, art. 37, I et III ; BOI-BIC-CHAMP-80-20-20-10, § 1 et s., 7 juin 2017 ; BOI-BIC-CHAMP-80-20-20-20, § 1 et s., 4 juill. 2018 ; L. fin 2017 n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 73

#### 1° Présentation générale

**1221** Les professionnels libéraux peuvent bénéficier du statut de JEI dès lors notamment :

➤ qu'ils exercent leur activité depuis moins de 8 ans ;

Au regard des modalités d'entrée en vigueur du dispositif et de son caractère temporaire, ce nouveau statut peut être accordé :

- aux cabinets créés entre le 1<sup>er</sup> janvier 2004 et le 31 décembre 2013 ;

- aux cabinets existants à la date du 1<sup>er</sup> janvier 2004, dès lors qu'ils ont moins de huit ans d'activité à cette date.

➤ que leur cabinet n'est pas constitué dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, d'une extension d'activités préexistantes ou d'une reprise d'activité ;

➤ qu'ils emploient moins de 250 salariés et réalisent un chiffre d'affaires de moins de 50 millions d'euros ou dispose d'un total de bilan inférieur à 43 millions d'euros ;

➤ et qu'ils réalisent un volume minimal de dépenses de recherche de 15 % par rapport au total des dépenses fiscalement déductibles.

Pour apprécier le pourcentage de dépenses de recherche à réaliser, le professionnel doit retenir les éléments suivants :

- dotations aux amortissements des immobilisations créées ou acquises à l'état neuf et affectées directement à la réalisation d'opérations de recherches scientifiques et techniques, y compris la réalisation de prototypes ou d'installations pilotes ;

- dépenses de personnel afférentes aux chercheurs et techniciens de recherche directement et exclusivement affectés à ces opérations (à l'exclusion des cotisations patronales de sécurité sociale exonérées) ;

- autres dépenses de fonctionnement pour leur montant réel ; toutefois, à titre de simplification, les professionnels peuvent retenir un montant égale à 75 % des dotations aux amortissements et 50 % des dépenses de personnel ;

- dépenses pour la réalisation d'opérations de même nature confiées à des organismes de recherche publique ou à des universités ;

- frais de prise, de maintenance ou de défense des brevets, ainsi que certaines primes et cotisations d'assurance afférentes à des contrats d'assurance de protection juridique prévoyant la prise en charge des dépenses exposées à l'exclusion de celles procédant d'une condamnation ;
- dotation aux amortissements des brevets acquis en vue de réaliser des opérations de recherche et de développement expérimental ;
- certaines dépenses de normalisation ;
- et depuis le 31 mai 2017, dans les rares hypothèses où cela se présenterait, des mêmes dépenses (et charges) que celles visées ci-dessus et supportées par un autre établissement stable du professionnel sis dans l'Union européenne, en Norvège, en Islande ou au Liechtenstein.

**IMPORTANT** Par mesure de tolérance, l'Administration admet que les professionnels qui ne peuvent déduire leur rémunération (dirigeants des entreprises individuelles, associés de sociétés de personnes) puissent pour apprécier le seuil de 15 % de dépenses de recherche retenir une évaluation forfaitaire de cette rémunération à partir du salaire moyen annuel des cadres issu des données de l'INSEE x 12. Ce montant est majoré d'un coefficient représentatif de charges sociales de 1,35 et actualisé par l'indice de variation des salaires mensuels de base des cadres (ensemble des secteurs non agricoles) figurant sur le site internet du ministère chargé du travail. Toutefois, ce montant peut être retenu seulement dans la limite du résultat que le dirigeant s'est effectivement attribué et à condition que le dirigeant participe personnellement aux travaux de recherche de son entreprise.

**1222** En revanche, elle a précisé :

- que les plafonds et forfaitisation prévues dans le cadre du crédit d'impôt recherche ne s'appliquait pas au présent dispositif.
- n'étaient pas prises en compte, les dépenses engagées auprès d'une autre JEI ou d'une entreprise ayant bénéficié du régime des pôles de compétitivité (V. **1228**).

**1223** Initialement, les professionnels ayant pu obtenir avant 2012 le statut de JEI, bénéficiaient :

- d'une exonération totale d'impôt sur les bénéfices pour les résultats des trois premières années bénéficiaires, puis à hauteur de 50 % au titre des deux années bénéficiaires suivantes ;
- d'une exonération pendant sept ans de taxe foncière sur les propriétés bâties et de contribution foncière des entreprises sur délibération des collectivités territoriales ;
- d'une exonération de charges sociales patronales.

**1224** Toutefois, pour les périodes d'imposition ouvertes à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2012, l'avantage fiscal a été réduit par le législateur. Il est désormais prévu en matière d'impôt sur les bénéfices que :

- la période d'exonération totale est limitée à la première période bénéficiaire de 12 mois ;
- la période d'exonération partielle est limitée à la période bénéficiaire de 12 mois qui suit celle de l'exonération totale.

**IMPORTANT** Les professionnels qui le souhaitent peuvent s'assurer qu'ils remplissent les conditions requises pour bénéficier des exonérations applicables en faveur des jeunes entreprises innovantes en soumettant par anticipation leur situation à l'administration fiscale. Les professionnels concernés peuvent donc présenter par écrit à l'Administration, de manière complète et précise, les conditions d'exercice de leur activité.

À défaut de réponse de l'Administration dans un délai de 3 mois, l'exonération ne pourra plus être contestée par l'Administration dans le cadre d'un contrôle fiscal (LPF, art. L. 80 B, 5° ; BOI-SJ-RES-10-20-20-40, § 1 et s., 7 nov. 2018).

Un arrêté du 11 juin 2008, publié au Journal officiel du 16 juillet 2008 a fixé le modèle à utiliser pour formuler une telle demande. Il est consultable sur la nouvelle base BOFIP de l'Administration sous la référence BOI-LETTRE-000186.

**1225** Il résulte de ces nouvelles dispositions qu'un professionnel qui a bénéficié avant 2017 d'une ou deux exonérations totales ne pourra plus bénéficier que d'une exonération partielle pour la période d'imposition 2018 si cette dernière est bénéficiaire.

De même, pour un cabinet innovant ayant obtenu avant 2012, trois exonérations totales, la prochaine période bénéficiaire sera exonérée à hauteur de 50 % mais la période bénéficiaire suivante sera soumise intégralement à l'impôt.

**Exemple** Un cabinet innovant a réalisé en 2016 des bénéfices. Il a donc bénéficié pour cette période d'une exonération totale. Son activité est déficitaire en 2017 et redevient bénéficiaire en 2018. Ce cabinet profitera en 2018 d'une exonération partielle à hauteur de 50 %.

**IMPORTANT** À l'exception des exonérations de charges sociales, ces avantages sont, en principe, soumis au plafond communautaire relatif aux aides dites « de minimis » (V. **1234**).

## 2° Obligations

**1226** Pour bénéficier du statut de JEI, le professionnel doit se déclarer, spontanément, à la Direction des services fiscaux de son département.

Un professionnel qui souhaite s'assurer qu'il remplit les critères lui permettant d'être qualifié de jeune entreprise innovante, peut solliciter l'avis de l'Administration fiscale qui dispose de 3 mois pour répondre à cette demande. À défaut de réponse motivée dans ce délai, un accord est réputé obtenu.

**1227** Lorsqu'il a le statut de JEI, le **bénéfice exonéré ou faisant l'objet d'un abattement doit être détaillé dans une note annexée à la déclaration.**

Le professionnel porte le montant du bénéfice exonéré qui figure sur la déclaration n° 2035 B, case CU, dans le cadre 3 de la déclaration n° 2035.

En outre, il doit sur cette déclaration, en page 1 :

- cocher dans ce même cadre, la case « activité éligible à l'exonération en faveur des jeunes entreprises innovantes » ;

- mentionner la date de début d'activité du cabinet.

Enfin, la fraction du **bénéfice exonéré doit être reportée sur la déclaration n° 2042 C PRO, rubrique 5 « REVENUS NON COMMERCIAUX PROFESSIONNELS », ligne QB** (sous réserve du non changement de l'imprimé 2019 non encore publié).

Lorsqu'ils remplissent les conditions pour bénéficier à la fois des avantages fiscaux liés au statut de jeunes cabinets innovants et des avantages accordés au titre d'une implantation dans une ZFU-territoires entrepreneurs ou en Corse, les professionnels doivent **expressément opter pour le statut des jeunes cabinets innovants**. Cette option doit être faite sur papier libre dans les 9 mois suivant celui du commencement de l'activité ou dans les 9 premiers mois de la période d'imposition au titre de laquelle ils entendent en bénéficier. Par ailleurs, si un professionnel a formulé, à tort, une option pour l'application d'un autre régime de faveur, il peut demander à bénéficier du régime d'exonération prévu en faveur des jeunes cabinets innovants dans le cadre d'une réclamation contentieuse.

## B. – PROFESSIONNELS EXERÇANT LEUR ACTIVITÉ DANS UN PÔLE DE COMPÉTITIVITÉ

### ■ Sources

CGI, art. 44 undecies ; L. fin. rect. 2009, n° 2009-1674, 30 déc. 2009, art. 59 ; BOI-BIC-CHAMP-80-10-40, § 1 et s., 5 févr. 2013

### 1° Présentation générale

**1228** Les professionnels qui ont **commencé de manière effective et au plus tard le 16 novembre 2009 à collaborer à un projet agréé** dans le cadre d'un pôle de compétitivité peuvent bénéficier d'une **exonération d'impôt sur les bénéfices, d'impôts locaux et de cotisations sociales**.

Les professionnels qui ont commencé après le 16 novembre 2009 à collaborer à un projet agréé dans le cadre d'un pôle de compétitivité peuvent bénéficier d'une exonération d'impôts locaux et de cotisations sociales. En revanche, l'exonération des bénéfices ne leur est pas applicable.

Ce dispositif est applicable indifféremment aux professionnels relevant du régime déclaratif spécial ou de la déclaration contrôlée. En revanche, les professionnels qui sont parallèlement susceptibles de bénéficier du régime d'exonération applicable dans les ZFU ou en faveur des jeunes entreprises innovantes, doivent exercer une option, irrévocable, pour le dispositif d'exonération des pôles de compétitivité dans les sept premiers mois d'activité. Si le professionnel n'est plus implanté dans une zone de recherche ou ne participe plus à un projet de recherche agréé au cours d'une période d'imposition, elle ne peut plus bénéficier de l'exonération à compter de la période d'imposition concernée. En revanche, dans l'hypothèse où le pôle de compétitivité dont dépend la zone de recherche et de développement dans laquelle est implantée un professionnel éligible perd son label, l'exonération dont bénéficie ce professionnel reste applicable pour la durée restant à courir.

**IMPORTANT** Les professionnels qui le souhaitent peuvent s'assurer qu'ils remplissent les conditions requises pour bénéficier des exonérations applicables en faveur des pôles de compétitivité en soumettant par anticipation leur situation à l'administration fiscale. Les professionnels concernés peuvent donc présenter par écrit à l'Administration, de manière complète et précise, les conditions dans lesquelles ils sont devenus partenaires d'un pôle de compétitivité.

À défaut de réponse de l'Administration dans un délai de 3 mois, l'exonération ne pourra plus être contestée par l'Administration dans le cadre d'un contrôle fiscal (LPF, art. L. 80 B, 5° ; BOI-SJ-RES-10-20-20-40, § 1 et s., 7 nov. 2018).

**1229** Un pôle de compétitivité résulte de la **combinaison, sur un territoire donné, d'entreprises (y compris les professionnels libéraux), d'établissements d'enseignement supérieur et d'organismes de recherche publics ou privés :**

- engagés dans une démarche partenariale destinée à dégager des synergies autour de projets communs au caractère innovant ;

- et disposant de l'envergure nécessaire pour une visibilité internationale.

Au total 71 pôles de compétitivité ont été agréés.

**IMPORTANT** Seuls les pôles de compétitivité dont le projet de recherche et de développement sont agréés peuvent bénéficier des avantages fiscaux et sociaux.

**1230** Les professionnels libéraux partenaires de tels projets et ayant commencé leurs travaux de recherche avant le 16 novembre 2009, implantés dans la zone de recherche et de développement du pôle de compétitivité, peuvent bénéficier :

► d'une exonération d'impôt sur les bénéfices :

– totale pour les bénéfices réalisés au titre des trois premières années, consécutives ou non dans une limite de 10 ans, au cours desquelles un bénéfice serait réalisé,

– à hauteur de 50 %, au titre des deux années bénéficiaires suivantes (dans la limite des 10 ans évoqués ci dessus) : L'Administration a initialement précisé les modalités d'application de cette exonération dans une instruction du 16 février 2009 (BOI 4 A-2-09) laquelle a été intégrée à la nouvelle base BOFIP sous les références mentionnées ci-dessus ; elle y précise notamment que pour les professionnels qui exercent simultanément une activité dans une zone de recherche et de développement et une activité hors zone, seuls les bénéfices réalisés dans la zone de recherche sont susceptibles d'être exonérés ; à cette fin, le professionnel doit tenir une comptabilité séparée retraçant les opérations afférentes à l'activité éligible ; de même, des déclarations fiscales de résultats distinctes doivent être fournies pour cette activité.

► d'une exonération d'impôts locaux (contribution foncière des entreprises et taxe foncière sur les propriétés bâties) pendant cinq ans sous réserve d'une délibération des collectivités territoriales ;

► d'une exonération des cotisations salariales à la charge de l'employeur à hauteur de 50 %, sur une période maximale de 72 mois, pour les salariés affectés à des opérations de recherche.

**1231** Les professionnels libéraux partenaires de tels projets et ayant commencé leurs travaux de recherche après le 16 novembre 2009, implantés dans la zone de recherche et de développement du pôle de compétitivité, ne peuvent bénéficier que des exonérations d'impôt locaux à l'exclusion de l'exonération applicable aux bénéfices.

**IMPORTANT** Ces avantages sont, en principe, soumis au plafond communautaire de 200 000 € relatif aux aides dites « de minimis » (V. 1234).

## 2° Obligations déclaratives

**1232** Les résultats susceptibles d'être exonérés sont ceux déclarés régulièrement et dans les délais légaux. Le bénéfice exonéré ou faisant l'objet d'un abattement doit être détaillé dans une note annexée à la déclaration. Les bénéfices exonérés s'entendent des bénéfices et plus-values qui auraient été imposés si les dispositions de l'article 44 undecies du CGI n'avaient pas été applicables, c'est-à-dire après déduction des déficits reportables.

**1233** Le professionnel porte le montant du bénéfice exonéré qui figure sur la déclaration n° 2035 B, case AX, dans le cadre 3 de la déclaration n° 2035.

En outre, il doit sur cette déclaration :

– cocher dans ce même cadre, la case « autres dispositifs » ;

– mentionner la date de début d'activité.

Enfin, la fraction du bénéfice exonéré doit être reportée sur la déclaration n° 2042 C PRO, rubrique 5, ligne QB (sous réserve du non changement de l'imprimé 2019 non encore publié).

## V. Plafond communautaire encadrant les aides de minimis

### A. – PRINCIPE

#### ■ Sources

Règlement UE n° 1407/2013, 18 déc. 2013 ; Comm. CE, règl. n° 1998/2006, 15 déc. 2006

**1234** Le cumul de certains avantages fiscaux ou aides exposés dans ce guide ne sont accordés par le législateur, que dans la limite d'un plafond communautaire qui encadre les aides mineures dites « aides de minimis ». fixé depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007 à un montant de 200 000 € sur une période de trois exercices fiscaux ou périodes d'imposition.

Le plafond de minimis vise les aides d'importance mineure qui ne sont pas susceptibles de fausser le libre jeu de la concurrence. À ce titre, elles n'ont pas à être notifiées aux autorités européennes par les autorités nationales ou locales qui les instituent. On rappelle par ailleurs que pour les aides octroyées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2008 et le 31 décembre 2010, le montant du plafond avait été exceptionnellement porté à 500 000 € sur trois périodes d'imposition.



Les aides qui ne font pas l'objet de cet encadrement sont, sauf dérogations, considérées comme incompatibles avec le marché commun lorsqu'elles faussent ou menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions.

**IMPORTANT** La date d'octroi d'une aide « de minimis » est celle de la clôture de la période d'imposition et non celle de son versement. Ainsi, une aide ou un crédit d'impôt accordé au titre d'investissements réalisés (ou de la réalisation de ses conditions d'octroi) au cours de l'année 2016 est considérée comme octroyé le 31 décembre 2016 (CE n° N° 355995, 10 oct. 2014 ; CAA Paris n° 15PA00034, 15 juin 2016).

## B. – AIDES CONCERNÉES

**1235** Les aides concernées par le plafond de minimis sont les aides publiques. Elles peuvent prendre des formes diverses : subventions, garanties d'emprunt, avantages fiscaux, prêts, avances remboursables, etc.

**IMPORTANT** Bien que d'application directe, le règlement communautaire qui fixe les modalités d'application de cet encadrement communautaire prévoit notamment que le législateur ou l'autorité qui attribue l'aide doit préciser au professionnel si elle est ou non encadrée par le plafond de minimis. Or, si un certain nombre de dispositifs fiscaux du CGI présentés dans ce guide font bien mention de cette législation, aucune précision n'est apportée pour certains d'entre eux. Ainsi, en pratique et à défaut d'information du professionnel, il est selon nous possible de considérer que ces dispositifs n'entrent pas dans le champ d'application du plafond communautaire sauf à ce que la responsabilité de l'État ne soit engagée.

**1236** Sont actuellement expressément soumis à ce plafond par le CGI le montant des exonérations d'impôt sur les bénéfices, de taxe foncière sur les propriétés bâties et de CET accordées :

– à certains professionnels installés dans une ZFU (V. **1132**) ;

Sont également concernées certaines exonérations de cotisations sociales accordées à ces professionnels.

– aux professionnels implantés en ZRR (V. **1184**) ;

– à ceux ayant le statut de cabinets innovants (V. **1221**) ou de partenaires dans un pôle de compétitivité (V. **1228**).

Est également soumis à ce plafond, le montant de l'avantage résultant de l'application du crédit d'impôt des débiteurs de tabac.

**IMPORTANT** Lorsqu'un de ces crédits d'impôt est accordé à des professionnels qui exercent dans le cadre d'une société de personnes (V. **936**), le règlement de minimis s'applique au niveau de la société. Le montant du crédit d'impôt, plafonné le cas échéant au niveau de la société, peut ensuite être utilisé par les associés ou membres qui sont eux-mêmes soumis au plafond de minimis, proportionnellement à leurs droits.

## C. – MODALITÉS DE DÉTERMINATION DU MONTANT DES AIDES

**1237** En matière fiscale, il s'agit de l'avantage brut en impôt (impôt sur le revenu, impôts locaux) dont bénéficie le professionnel grâce à la mesure d'aide.

Il s'agit donc de la différence entre le montant d'impôt dû par le professionnel après prise en compte de la mesure d'aide et celui dont il aurait été redevable s'il n'en avait pas bénéficié.

**IMPORTANT** Une aide est considérée comme octroyée au moment où le droit légal de la recevoir est conféré au professionnel. La date d'octroi des aides fiscales devrait donc correspondre selon nos informations :

- pour les impôts recouverts par voie de rôle (impôts locaux, impôt sur le revenu), à la date de mise en recouvrement des rôles ;
- pour les crédits et réductions d'impôt, à la date légale de dépôt de la déclaration spéciale sur laquelle le montant du crédit est calculé.

**1238** Les professionnels, lorsqu'ils bénéficient d'un allègement d'impôt sur le revenu, d'un crédit ou d'une réduction d'impôt, doivent déterminer eux-mêmes, lors du dépôt de leur déclaration, le montant que représente l'avantage fiscal qu'ils entendent appliquer. Ils doivent donc réduire le montant des bases susceptibles de faire l'objet de cet allègement ou limiter les effets du crédit ou de la réduction d'impôt afin que le montant de l'aide fiscale demandée n'ait pas pour effet que le montant cumulé des aides de minimis octroyées au cours des deux années précédentes et au cours de l'année ou ils déposent cette déclaration franchisse le plafond maximum de 200 000 €.

**Exemple** Un professionnel doit percevoir des aides encadrées par le plafond « de minimis » de 200 000 € :

- année N : 45 000 € (crédit d'impôt obtenu au titre de dépenses payées en N-1 pour lequel une déclaration spéciale a été déposée en N) ;
- année N+1 : 50 000 € (idem) ;
- année N+2 : 35 000 € (idem) ;
- année N+3 : 120 000 € (idem).

Première période d'application (année N à N+2) : le plafond ne sera pas atteint puisque le montant cumulé des aides sur ces trois années est égal à 130 000 € (45 000 + 50 000 + 35 000). Le professionnel peut donc toucher l'intégralité de ces aides.

Seconde période d'application (année N+1 à N+3), le plafond est dépassé. En effet, le professionnel, s'il perçoit l'aide de 120 000 €, va toucher des aides pour un montant de 205 000 € (50 000 + 35 000 + 120 000).

Il devra donc de lui-même limiter les effets du crédit d'impôt qu'il entend appliquer en N+3 à un montant de 115 000 €.

## D. – OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

**1239** L'État membre doit obtenir du professionnel concerné, avant l'octroi de l'aide, une déclaration (sur support papier ou électronique) relative aux autres aides de minimis qu'il a reçues au cours des deux précédentes années civiles et de l'année civile en cours.

Les obligations déclaratives des professionnels qui bénéficient d'exonérations, de crédits d'impôt ou d'aides directes qui entrent dans le champ des aides de minimis devraient être adaptées pour satisfaire cette nouvelle obligation.

Il apparaît néanmoins prudent de joindre aux déclarations concernées un état récapitulatif des aides perçues.

## E. – INCIDENCE DU DÉPASSEMENT

**1240** Si une aide entraîne le dépassement du plafond de minimis, le montant total de cette aide ne peut bénéficier de la réglementation de minimis, ni au moment de l'octroi de l'aide ni ultérieurement, même pour la fraction qui n'excède pas le plafond.

L'application de cette règle peut donc conduire à limiter le montant effectif des aides de minimis à une somme inférieure à 200 000 €. Ainsi, un professionnel qui bénéficierait d'un crédit d'impôt de 15 000 € en N ne pourrait pas bénéficier d'une subvention de 190 000 € en N+1.

TVA

## Champ d'application

I. Principe d'assujettissement des professionnels libéraux .....	1241	III. Territorialité.....	1257
II. Définition des opérations imposables et exonérées.....	1245	IV. Cas particuliers des livraisons et des prestations à soi-même.....	1269

## TVA sur les recettes

I. Base d'imposition.....	1277	IV. Obligations comptables.....	1308
II. Fait générateur et exigibilité.....	1293	V. Obligations en matière de facturation.....	1309
III. Taux.....	1301		

## TVA sur les dépenses

I. Objet et portée du droit à déduction .....	1337	V. Régularisations annuelles.....	1381
II. Coefficient de déduction – Étape 1 : Montant provisoire de TVA déductible .....	1342	VI. Régularisations globales .....	1386
III. Coefficient de déduction-Étape 2 : Montant déductible définitif.....	1372	VII. Articulation entre régularisations annuelles et globales.....	1401
IV. Régularisations annuelles et globales des immobilisations : principe .....	1378	VIII. Cas particuliers de non-régularisation globale.....	1403

## Principe de déclaration et de paiement de la TVA

I. Mécanisme général de la TVA .....	1409	V. Remboursement de crédit de TVA sous le régime réel d'imposition .....	1431
II. Choix d'un régime de TVA.....	1411	VI. Sanctions .....	1440
III. Déclaration et paiement de la TVA .....	1413		
IV. Remboursement de crédit de TVA sous le RSI.....	1426		

## Franchise en base de TVA

I. Présentation générale.....	1449	V. Conséquences de l'abaissement des recettes en-dessous des limites de la franchise .....	1473
II. Champ d'application.....	1452	VI. Conséquences de l'application de la franchise en base .....	1475
III. Recettes à retenir pour l'appréciation des limites.....	1467	VII. Option pour l'imposition à la TVA.....	1481
IV. Conséquences du dépassement des limites de recettes .....	1470		

## Régime simplifié d'imposition

I. Principes et champ d'application.....	1491	III. Déclaration annuelle CA 12 .....	1512
II. Modalités de calcul et paiement des acomptes .....	1499		

## Régime réel normal d'imposition

I. Professionnels concernés.....	1553	II. Modalités de déclaration et de paiement...	1557
----------------------------------	------	--	------

## Début et cessation d'activité

I. Début de l'activité .....	1571	II. Cessation de l'activité .....	1588
------------------------------	------	-----------------------------------	------

## Précisions relatives à certaines activités

I. Activités d'expertise, d'étude et de recherche .....	1597	III. Auteurs et interprètes d'œuvres de l'esprit, traducteurs, interprètes et artistes de spectacle.....	1624
II. Professions juridiques et judiciaires.....	1604	IV. Professions diverses.....	1636

### Exonérations particulières

I. Professions médicales et paramédicales..	1664	III. Agents généraux d'assurances.....	1695
II. Activités relevant du secteur de l'enseignement.....	1681	IV. Mandataires judiciaires à la protection des majeurs (MJPM).....	1697

### Exercice de la profession en commun

I. Sociétés civiles de moyens (SCM).....	1698	III. Remplacements .....	1719
II. Contrat de collaboration.....	1714		

### Territorialité

I. Livraisons ou acquisitions de biens hors de France : TVA intracommunautaire...	1722	VI. Prestations de services rendues hors de France : règles particulières à certaines prestations quelle que soit la qualité du preneur.....	1770
II. Livraisons ou acquisitions de biens hors de France : TVA externe (avec les pays tiers à l'UE) .....	1741	VII. Prestations de services rendues hors de France : territorialité des prestations de services dans le cadre des relations avec les DOM.....	1777
III. Prestations de services rendues hors de France : principes généraux .....	1747	VIII. Prestations de services rendues hors de France : récapitulatif du régime de taxation des prestations de services.....	1779
IV. Prestations de services rendues hors de France : Prestations rendues aux preneurs assujettis (B to B) .....	1760		
V. Prestations de services rendues hors de France : Prestations rendues aux preneurs non assujettis (B to C) .....	1766		

### Aspects pratiques

I. Choisir une comptabilité TTC ou HT ? .....	1793	IV. Contrôle de la TVA.....	1824
II. Incidences du choix d'une comptabilité HT ou TTC sur la déclaration n° 2035.....	1807	V. Secteurs distincts d'activité.....	1826
III. Obligations résultant de l'utilisation d'un logiciel de comptabilité, de gestion ou d'un système de caisse .....	1820	VI. Taux de TVA applicables dans l'UE .....	1830



# Champ d'application

## I. Principe d'assujettissement des professionnels libéraux

### A. – PRINCIPES GÉNÉRAUX D'ASSUJETTISSEMENT À LA TVA

#### 📖 Sources

CGI, art. 256 à 263 ; BOI-TVA-CHAMP, 12 sept. 2012 ; BOI-TVA-CHAMP-10-10, 12 sept. 2012, § 1 ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-20, 20 nov. 2013 ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-60, 12 sept. 2012

**1241** D'une manière générale, entrent dans le champ d'application de la TVA, les livraisons de biens et les prestations de services effectuées à titre onéreux par un assujetti indépendant agissant en tant que tel et ce, quels que soient :

- son statut juridique ;
  - sa situation au regard des autres impôts ;
  - la forme ou la nature de ses interventions ;
  - le but et le résultat des opérations qu'il effectue (les opérations peuvent être réalisées dans un but non lucratif et se traduire par un bénéfice ou une perte) ;
  - son statut au regard de la TVA : paiement effectif ou non de la TVA (les personnes qui réalisent exclusivement des opérations exonérées de TVA sont également des « assujettis » mais elles n'ont pas la qualité de « redevables »).
- Les opérations qui sont situées dans le champ d'application de la TVA sont, d'une manière générale, soumises à la TVA sauf si une exonération a été instituée expressément par le législateur (il n'existe pas d'exonération tacite).

**Remarque** Les opérations hors du champ d'application de la TVA (opération gratuite, sans contrepartie ou sans lien direct avec une rémunération ou bien encore réalisée par une personne dépendante telle qu'une personne salariée) ne sont quant à elles jamais soumises à cette taxe.

**1242** Toutefois, les opérations des professionnels réalisées avec des clients ou des fournisseurs, assujetties ou non, établis dans un pays étranger (opérations intracommunautaires ou internationales) ne sont assujetties à la TVA française que si les règles de territorialité applicables permettent de localiser le lieu de réalisation de l'opération en France. Pour un commentaire détaillé des règles de territorialité régissant la TVA (V. **1257**).

### B. – SITUATION DES PROFESSIONNELS LIBÉRAUX

#### 📖 Sources

CGI, art. 256 ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-10, 12 sept. 2012 ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-20, 20 nov. 2013 ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-30, 15 févr. 2013

#### 1° Opérations situées dans le champ d'application de la taxe

**1243** Sous réserve d'exercer leur profession en toute indépendance, les professionnels libéraux sont assujettis à la TVA pour la quasi-totalité de leurs prestations de services ou livraisons de biens réalisées à titre onéreux dans le cadre de leur activité professionnelle.

**Remarque** Tel est notamment le cas des interprètes-traducteurs collaborateurs du service public de la justice (CE n° 377093, 6 mars 2015).

Bien que leurs opérations (prestations de services, et plus rarement, livraisons de biens) soient réputées situées dans le champ d'application de la TVA, les professionnels libéraux ne sont pas nécessairement redevables de cette taxe. En effet, le législateur a prévu :

- des exonérations en faveur de certaines opérations (V. **1257** et **1664**) ;
- un régime de franchise de TVA, applicable de plein droit, lorsque le montant du chiffre de recettes annuelles du professionnel n'excède pas un certain seuil (V. **1449**).

## 2° Opérations situées hors du champ d'application de la taxe

**1244** En toute hypothèse, n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA :

► les opérations réalisées dans le cadre d'une activité salariée, exercée, ou non, parallèlement à une activité libérale ;

On rappelle que, pour certaines activités (expertises, formation, exercice en clinique, contrat de collaboration) dont les revenus sont déclarés dans la catégorie des BNC, l'Administration peut démontrer l'existence d'un lien de subordination en vue d'imposer les revenus correspondants, dans la catégorie des traitements et salaires et de prélever les cotisations sociales. Afin de prévenir ces litiges, les professionnels concernés doivent veiller à ce que leurs contrats avec les établissements auprès desquels ils collaborent ne révèlent pas l'existence d'un lien de subordination et remettent en cause l'indépendance d'exercice de l'activité. Pour des exemples de modalités d'exercice au vu desquelles des agents commerciaux ou des collaborateurs-avocats se sont vus qualifiés ou non de salariés (CE, 20 déc. 2011, n° 322295 ; Cass. 1<sup>re</sup> civ., 14 mai 2009, n° 08-12.966 ; CE, 16 oct. 2013, n° 339822 ; Cass. 14 mai 2009, n° 08-12.966 ; CE, 16 oct. 2013, n° 339822).

► les opérations qui ne présentent pas un caractère onéreux ;

Pour qu'une opération (prestation de services ou livraison de bien) présente un caractère onéreux :

– le professionnel doit en rapport à sa prestation ou au bien livré recevoir une contrepartie (en argent, en nature ou sous forme d'un service), quelle qu'en soit la valeur : Jugé ainsi récemment, à titre d'exemple, que l'entreprise qui remet un cadeau aux clients qui lui présentent une nouvelle clientèle, même, potentielle reçoit bien une contrepartie du fait de cette présentation (assimilable à une prestation de services de parrainage) dès lors que la valeur du cadeau est en rapport avec cette prestation de parrainage (CE, 8 juin 2016, n° 380624) ;

– cette contrepartie doit avoir un lien direct avec le service rendu.

► les opérations réalisées dans le cadre de la gestion du patrimoine privé du professionnel qui n'agit donc pas en tant qu'assujetti.

Toutefois, certaines opérations, bien que situées hors du champ d'application de la taxe, sont soumises à la TVA par détermination de la loi (V. 1249).

## II. Définition des opérations imposables et exonérées

### A. – PRINCIPES

#### ■ Sources

CGI, art. 256 A

**1245** Le régime de TVA applicable (taux, droit à déduction) est déterminé en fonction de la nature de l'opération et non en fonction de la qualité de l'assujetti qui la réalise. La détermination du régime applicable doit donc se faire opération par opération. Ainsi, pour un même professionnel, il conviendra le cas échéant de distinguer les opérations :

– situées hors du champ d'application de la taxe (V. 1244) ;

– imposables par nature, par détermination de la loi ou sur option (V. 1246 et s.) ;

– expressément exonérées (V. 1257 et 1664).

**Exemple** Un médecin exerce à titre libéral en cabinet et, parallèlement à cette activité, il donne des cours dans une université sous un statut de salarié. En outre, il est propriétaire d'un local nu qu'il donne en location et pour lequel il a opté pour la TVA. Au regard de la TVA, ces opérations suivent trois régimes distincts :

► l'activité salariée d'enseignement est hors du champ d'application de la taxe, l'activité n'étant pas exercée à titre indépendant ;

► les deux autres prestations entrent dans le champ d'application de la TVA mais :

– les recettes locatives sont soumises à la taxe du fait de l'option,

– les consultations médicales sont expressément exonérées

### B. – OPÉRATIONS IMPOSABLES PAR NATURE

#### ■ Sources

CGI, art. 256 ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-10, 19 août 2013 ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-30, 1<sup>er</sup> août 2018 ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-30, 12 sept. 2012, § 40 et s.

## 1° Prestations de services

**1246** Les prestations de services sont définies comme les « opérations autres que les livraisons de biens meubles corporels ». Cette définition permet de couvrir la plupart des opérations réalisées par les professionnels dans le cadre de leur activité libérale.



**Remarque** D'une manière générale, sont considérées comme des prestations de services, toutes les opérations relevant des contrats de louage d'industrie ou de contrat d'entreprise par lequel une personne s'oblige à faire, moyennant une rémunération déterminée ou en échange d'un autre service, un travail quelconque ou exercer des activités qui donnent lieu à la perception de profits divers (honoraires, primes, participations, redevances).

**Exemple** Sont notamment assimilés à des prestations de services :

- les travaux d'étude, de recherche ou d'expertise ;
- la location de biens meubles corporels (véhicule, matériels), incorporels (brevets) ou d'immeubles ;
- la cession ou la concession de biens meubles incorporels (cession de brevets, droits d'utilisation d'un logiciel) ;
- les opérations de commission lorsque l'intermédiaire agit au nom et pour le compte d'autrui ;
- le fait de s'obliger à ne pas faire ou à tolérer un acte ou une situation (ainsi en est-il de l'indemnité perçue par un professionnel en contrepartie de sa renonciation à engager une action à l'encontre d'un voisin qui a construit un mur sans respecter les dispositions du Code de la construction) ;
- les prestations d'hébergement ;
- les opérations de façon ;
- les travaux immobiliers ;
- l'exécution des obligations d'un fiduciaire ;
- les transports de personnes ou de marchandises et les prestations accessoires ;
- les abandons de créances consenties pour des motifs d'ordre commercial.

Concernant les biens acquis par contrat de crédit-bail, alors que l'Administration considère que l'opération doit s'analyser comme une prestation de service suivie d'une vente d'un bien usagé, la Cour de justice de la communauté européenne nuance cette analyse et vient de préciser qu'il y avait lieu de considérer l'ensemble de l'opération comme une prestation de services si et seulement si la clause d'option d'achat offre une véritable alternative économique au preneur et lui permet, le moment venu, de choisir soit l'acquisition du bien, soit sa restitution au bailleur ou la prolongation du louage (CJUE aff. 164/16, 4 oct. 2017 : V. également 1247). On attendra les commentaires de l'Administration sur cette nouvelle analyse.

## 2° Livraisons de biens meubles

**1247** Est considéré comme une livraison de bien, le « transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble corporel » comme un propriétaire. Il s'agit donc de toute opération impliquant le transfert de propriété de biens meubles corporels. Sont notamment concernés, tous les professionnels qui réalisent des ventes de biens meubles neufs (ex : ventes de produits et de petits matériels dans le prolongement des prestations de soins par les professionnels de santé).

Concernant les biens meubles usagés, V. 1249.

Sont notamment considérés comme des livraisons de biens, les apports en société, les échanges d'un bien contre un autre bien ou un service ainsi que le transfert d'un bien d'un cabinet à un autre cabinet situé dans un autre État membre de l'UE.

Cette définition exclut en revanche les livraisons :

- de biens immeubles (régis par des dispositions différentes) ;
- de biens incorporels qui, au regard de la TVA, sont considérées comme des prestations de services (cession de brevets, par exemple).

Concernant les biens acquis par contrat de crédit-bail, alors que l'Administration considère que lorsqu'elle intervient en vertu de ce type de contrat, la remise d'un bien meuble corporel n'est pas considérée comme une livraison de biens, la Cour de justice de la communauté européenne nuance cette analyse et vient de préciser qu'il y avait lieu de considérer l'ensemble de l'opération comme une livraison de bien si et seulement si il pouvait être déduit des conditions financières du contrat que l'exercice de l'option au terme du contrat apparaît comme le seul choix économiquement rationnel (valeur de rachat symbolique par exemple) (CJUE aff. 164/16, 4 oct. 2017 ; V. également 1246). On attendra les commentaires de l'Administration sur cette nouvelle analyse.

## 3° Cas particuliers des locations d'immeubles

**1248** Les locations d'immeubles aménagés à usage professionnel sont soumises à la TVA sur le prix de location (CGI, art. 261, D, 2° a contrario). Tel est le cas notamment de toutes les locations de locaux à usage professionnel munis de mobilier, du matériel ou des installations nécessaires à l'exercice de l'activité comme la location de ses installations par un médecin ou un radiologue, la location d'un immeuble à usage de clinique comportant des installations spécialisées. Il en est de même des locations de parking non liées à la location d'un immeuble non imposable.

En revanche, les locations d'immeubles nus (ou sous-locations) sont exonérées de TVA (sans possibilité d'option sauf pour les preneurs assujettis à la TVA d'un local professionnel ; CGI, art. 261 D ; V. 1251) sauf si le bail contient une clause d'indexation du loyer sur le chiffre d'affaires du preneur ou permet au bailleur d'accroître ses débouchés. Dans ces hypothèses, les locations sont réputées commerciales et soumises à ce titre à la TVA.

## C. – OPÉRATIONS IMPOSABLES PAR DÉTERMINATION DE LA LOI

### ■ Sources

CGI, art. 256 bis ; CGI, art. 257 ; CGI, art. 261, 3, 1<sup>o</sup>, a ; CGI, art. 291, I ; BOI-TVA-CHAMP-10-20-30, 2 mars 2016 ; BOI-TVA-CHAMP-10-20-20, 2 mars 2016 ; BOI-TVA-CHAMP-10-20-40, § 230, 3 mai 2017 ; BOI-TVA-CHAMP-20-20-10, 4 janv. 2017 ; BOI-TVA-CHAMP-20-30, 12 sept. 2012

**1249** Outre les opérations imposables par nature, certaines opérations non couvertes par la définition générale du champ d'application de la TVA sont obligatoirement soumises à la TVA en vertu d'une **disposition expresse de la loi**. Parmi ces opérations, sont susceptibles de concerner les professionnels libéraux, à quelque titre que ce soit :

► **les importations de biens et les acquisitions intracommunautaires ;**

Toutefois, les professionnels qui ne réalisent aucune opération ouvrant droit à déduction (professionnel bénéficiant du régime de la franchise en base par exemple) peuvent ne pas soumettre à la TVA leurs acquisitions intracommunautaires de biens dès lors que le montant total annuel de ces acquisitions n'excède pas au cours de l'année civile précédente ou de l'année en cours le seuil de 10 000 €. Ce régime dérogatoire ne s'applique toutefois pas à l'acquisition de véhicules neufs (CGI, art. 256 bis, 2<sup>o</sup>) ;

► **les biens meubles usagés (dénommés biens mobiliers d'investissement, notamment les matériels et outillages, matériels de transport, matériels de bureau et informatique) utilisés par les professionnels pour les besoins de leur activité et pour lesquels ils ont bénéficié d'un droit à déduction lors de leur acquisition (CGI, art. 261, 3, 1<sup>o</sup>, a).**

Les cessions de biens usagés par des professionnels dont l'activité est exonérée (activité médicale ou paramédicale, par exemple) ne sont donc pas soumises à la TVA. En revanche, pour les professionnels dont l'activité est imposable (architecte par exemple), la cession d'un bien usagé ayant été utilisé dans le cadre de son activité et pour lequel un droit à déduction de la TVA même partiel a été exercé, est soumise à la TVA sur le prix de vente total et au taux applicable pour un même bien vendu neuf. Ainsi, un architecte qui, lors de l'acquisition d'un ordinateur affecté à son activité imposable, a déduit l'intégralité de la TVA qui lui a été facturée, doit, en cas de revente de cet ordinateur, soumettre à la TVA cette opération. Une **dispense de taxation** est toutefois prévue en cas de **transmission d'une universalité totale ou partielle de biens** (V. **1402**). Enfin, on précise, que si la TVA n'avait initialement été déduite que partiellement par l'architecte (ordinateur affecté en partie à son usage privé par exemple), la cession d'un tel bien dans un délai de cinq ans peut ouvrir droit à un droit à déduction complémentaire (V. **1390**).

► **les livraisons de biens et prestations de services à soi-même, c'est-à-dire l'opération par laquelle un professionnel obtient avec ou sans le concours d'un tiers, un bien ou une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant et ayant ouvert un droit à déduction en matière de TVA (V. **1263**).**

## D. – OPÉRATIONS IMPOSABLES SUR OPTION

### ■ Sources

CGI, art. 260 et s. ; CGI, art. 293 F ; BOI-TVA-CHAMP-50, 12 sept. 2012 ; BOI-TVA-CHAMP-50-10, 4 avr. 2014.

**1250** Seules les personnes, limitativement désignées par la loi, **peuvent, sur leur demande, être assujetties à la TVA** au titre d'opérations pour lesquelles elles n'y sont pas obligatoirement soumises.

**Remarque** L'intérêt de l'option réside essentiellement dans la faculté de pouvoir exercer un droit à déduction sur la taxe facturée par les fournisseurs au titre de l'opération concernée et de permettre aux clients assujettis à la TVA de récupérer la taxe facturée. En outre, les professionnels qui emploient du personnel salarié sont en principe redevables de la taxe sur les salaires dès lors qu'au moins 90 % de leurs recettes annuelles de l'année civile précédente n'ont pas été soumis à la TVA. L'option pour la TVA peut donc dans certains cas éviter de dépasser ce seuil de 90 % et donc l'assujettissement à la taxe sur les salaires (V. **2070**).

Les professionnels libéraux susceptibles d'être concernés par ce mécanisme d'option sont ceux qui :

- bénéficient du régime de la **franchise en base de TVA** (CGI, art. 293 B ; V. **1449**) ;
- donnent en **location nue une partie de leur local professionnel pour les besoins de l'activité professionnelle d'une personne assujettie ou, sous certaines conditions, non assujettie à la TVA** (CGI, art. 260, 2<sup>o</sup>) ;
- ont passé un **bail à construction** (CGI, art. 260, 5<sup>o</sup>) ;
- bénéficient d'un **régime dérogatoire pour leurs acquisitions intracommunautaires** (CGI, art. 260 CA).

## E. – OPÉRATIONS EXONÉRÉES

### ■ Sources

CGI, art. 261 à 263 ; L. fin. rect. 2011, n<sup>o</sup> 2011-1978, 28 déc. 2011, art. 15 ; BOI-TVA-CHAMP-30, 2 janv. 2019

**1251** Bien que leur activité entre dans le champ d'application de la TVA, les activités de certains professionnels libéraux sont **expressément exonérées par le législateur**.

**Remarque** Les personnes exerçant une activité libérale exonérée ont donc la qualité « d'assujettis exonérés ».

**IMPORTANT** Pour plus de détails sur les différentes activités libérales exonérées de TVA ainsi que les conditions d'application de ces exonérations, (V. 1664).

**1252** En outre, et d'une manière générale, sont toujours exonérées :

- les livraisons intracommunautaires, c'est-à-dire la livraison d'un bien meuble corporel dans un territoire de l'Union européenne autre que la France (V. 1723) ;
- les exportations, c'est-à-dire la livraison d'un bien meuble dans un pays situé à l'extérieur du territoire de l'Union européenne (V. 1742).

## 1° Opérations concernées

**1253** Sont principalement exonérées, dans le cadre de l'exercice d'une activité libérale et sous certaines conditions :

- les activités médicales et paramédicales réglementées (médecins, sages-femmes, infirmières et infirmiers, diététiciens, orthoptistes, chirurgiens-dentistes, masseurs-kinésithérapeutes, pédicures, podologues, orthophonistes) pour les actes ayant une finalité thérapeutique (V. 1664 ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10, 7 juin 2018 ; CGI, art. 261, 4, 1°) ;

Ainsi, les activités médicales non réglementées ne peuvent pas (sauf exceptions légalement prévues pour les ostéopathes, les chiropracteurs, les psychologues, les psychanalystes et les psychothérapeutes) bénéficier de l'exonération lorsqu'elles sont exercées en dehors du cadre de la pratique légale de la médecine (acupuncteur, étiope, podologue, iridologue, guérisseur). Il en est de même de toutes les prestations figurant sur le devis d'un praticien fourni pour la pratique soit d'actes de **médecine à visée purement esthétique** non remboursés par la sécurité sociale, ou lorsqu'il sont pris en charge totalement ou partiellement par la sécurité sociale, d'actes dont l'intérêt diagnostique ou thérapeutique n'a toutefois pas été reconnu dans les avis rendus par l'autorité sanitaire compétente. Enfin, l'exonération ne s'applique pas non plus à une activité de transport d'organes et de prélèvements d'origine humaine aux fins d'analyse médicale ou de soins médicaux ou thérapeutiques, exercée par un tiers indépendant, même si ces prestations sont remboursées par la sécurité sociale (CJUE, 2 juill. 2015, aff. 334/14).

- les activités d'ostéopathes (V. 1674), de psychologues, psychanalystes et de psychothérapeutes (V. 1678) exercées par des praticiens autorisés légalement à faire usage de ce titre ;
- les professionnels autorisés à faire usage du titre de **chiropracteur**, à savoir les titulaires d'un diplôme sanctionnant une formation spécifique en chiropraxie par un établissement de formation agréé par le ministère de la Santé (V. 1671) ;
- sous certaines conditions, les services rendus aux adhérents de groupements de moyen (SCM notamment) (CGI, art. 261 B) ;
- les travaux d'analyses de biologie médicale ;
- les livraisons d'organes, de lait humain, de sang (CGI, art. 261, 4, 2°) et de plasma obtenu à partir du sang humain lorsque ce plasma est destiné à un usage thérapeutique direct (CJUE 5 oct. 2016, aff. 412/15) ;
- les cessions de biens usagés n'ayant pas ouvert droit à déduction lors de leur acquisition ;
- les locations de terrains nus ou d'immeuble nus (sauf option en cas de location d'un local professionnel à un preneur assujetti) (V. 1248) ;
- les locations meublées à usage d'habitation (sans possibilité d'option et à l'exception des professionnels de l'hôtellerie ou assimilés) ;
- les cessions de clientèles soumises au droit proportionnel d'enregistrement (CGI, art. 719 ; BOI-ENR-DMTOM-10-10-20 ; V. 2136) ;
- les opérations de formation professionnelle continue et d'enseignement (V. 1681 et 1686) ;
- les cours ou leçons particuliers, rémunérés directement par les élèves (V. 1690) ;
- les opérations d'assurance et de réassurance des agents d'assurances (V. 1695) ou d'autres professionnels lorsque ces opérations sont dissociables de l'opération principale (BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10, § 260, 1<sup>er</sup> mars 2017) ;
- l'activité de mandataires judiciaires à la protection des majeurs (V. 1697) ;
- les professionnels qui bénéficient du régime de la franchise en base de TVA (V. 1449).

## 2° Conséquences de l'exonération

**1254** Les professionnels dont les opérations sont exonérées :

- ne doivent pas faire figurer sur leurs factures la TVA mais apposer la référence à la disposition de la réglementation de l'État ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'une mesure d'exonération ;

Ainsi, à titre d'exemple, un avocat qui bénéficie de la franchise en base de la TVA ne devra faire figurer aucune TVA sur ses notes d'honoraires et y apposer la mention « **TVA non applicable, CGI, art. 293 B** ».

- ne doivent **pas déduire** la TVA qu'ils supportent de leurs fournisseurs pour la réalisation des opérations exonérées.

**IMPORTANT** Il convient de souligner que contrairement au principe selon lequel une opération exonérée empêche de déduire la TVA supportée pour sa réalisation, le professionnel peut déduire la TVA qu'il a supportée pour la réalisation d'une livraison intracommunautaire ou d'une exportation.

**1255** En revanche, l'exonération ne les dispense pas de :

- se soumettre au droit de contrôle ou/et de communication de l'Administration ;
- respecter les obligations prévues en matière de facturation dans le cadre de leurs activités (V. **1309**).

**1256** Enfin, les professionnels qui sont exonérés de TVA sur plus de 90 % de leurs recettes annuelles doivent, s'ils ont la qualité d'employeur, s'acquitter de la taxe sur les salaires (V. **2070**).

### III. Territorialité

#### A. – PRINCIPES GÉNÉRAUX

##### 📖 Sources

CGI, art. 256-0, 258 à 258 D, 259-0 à 259 D ; BOI-TVA-CHAMP-20, 12 sept. 2012

**1257** Le champ d'application de la TVA française est caractérisé par un **principe de territorialité**. Ainsi, pour qu'un professionnel soit soumis à la TVA en France, il faut qu'au regard des règles de territorialité applicables, l'opération soit considérée comme s'étant déroulée en France (principe de localisation de l'opération).

Les règles de territorialité permettent d'établir si une opération imposable déterminée relève :

- du régime de **TVA française** ;
- du régime de **TVA intracommunautaire** (opérations réputées réalisées dans un pays de l'Union européenne) (V. **1722**) ;
- du régime de **TVA externe** (opérations réputées réalisées dans un pays tiers à l'Union européenne) (**1742**).

Pour la mise en œuvre de ces règles, il convient :

- de définir le périmètre du territoire français et celui de l'Union européenne, les autres États étant considérés comme des États tiers (V. **1258**) ;
- déterminer le lieu d'imposition de l'opération (V. **1262**).

#### B. – DÉFINITION DU TERRITOIRE FRANÇAIS

##### 📖 Sources

BOI-TVA-CHAMP-20-10, § 1 et § 140, 19 févr. 2014

**1258** Le territoire français sur lequel s'applique la TVA comprend :

- la **France continentale** (y compris les zones franches du pays de Gex et de Savoie) ainsi que les îles du littoral ;

Contrairement à une idée répandue, une ambassade étrangère sise en France fait partie intégrante du territoire français. Les prestations qui y sont rendues sont donc considérées comme réalisées et imposables en France (sauf exonérations spécifiques).

- la **Corse** ;
- la **principauté de Monaco**, sous réserve des adaptations nécessaires prises par ordonnances princières ;
- les départements de la **Guadeloupe**, de la **Martinique** et de la **Réunion** ;

Ces départements sont toutefois soumis à des règles spécifiques en matière de TVA (taux, exonération, déductions) et sont assimilés à des pays tiers dans leurs rapports commerciaux avec la France.

- les **eaux territoriales** à savoir les eaux qui s'étendent jusqu'à une limite fixée à 12 milles marins (environ 22,2 km) à partir des lignes de base ;
- le **plateau continental** (où s'exerce un droit de souveraineté de la France).

**1259** En revanche, la TVA ne s'applique pas :

- dans les **collectivités d'outre-mer** qui sont considérés comme des territoires tiers à l'UE (Saint-Pierre-et-Miquelon, Polynésie française, Terres australes et antarctiques françaises, Wallis et Futuna, les communes de Saint-Martin et de Saint-Barthélemy) ;

Avant que Saint-Martin ne devienne une collectivité autonome (L. n° 2007-223, 21 févr. 2007, art. 5, 6 et 7), l'Administration s'abstenait d'exiger le versement de la TVA. Cette circonstance était sans incidence sur le droit à déduction ou à remboursement de la taxe ayant grevé les opérations des professionnels y exerçant leur activité (CE, 27 juill. 2005, n° 271822). Ces derniers pouvaient donc tout de même déduire la TVA qui leur était facturée.

- dans la **principauté d'Andorre** (ainsi, pour les autres États membres, les opérations effectuées en provenance ou à destination de la Principauté de Monaco sont traitées comme des opérations effectuées en provenance ou à destination de la France);
- dans le département de la **Guyane et à Mayotte** (CGI, art. 294,1°; Ord. n° 2013-837, 19 sept. 2013, art. 13).

## C. – DÉFINITION DU TERRITOIRE DE L'UNION EUROPÉENNE

### 📖 Sources

Traité UE, art. 52; CGI, art. 256-0; BOI-TVA-CHAMP-20-10, 19 févr. 2014, § 110 et 120

**1260** Le territoire de l'Union européenne comprend, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007, outre la France, **27 territoires** présentés dans le tableau ci-dessous :

**Territoires de l'Union européenne**

Allemagne	Finlande	Pays-Bas
Autriche	Grèce	Pologne
Belgique	Hongrie	Portugal
Bulgarie	Irlande	République Tchèque
Chypre <sup>(1)</sup>	Italie	Roumanie
Croatie	Lettonie	Royaume-Uni <sup>(2) (3)</sup>
Danemark	Lituanie	Slovaquie
Espagne	Luxembourg	Slovénie
Estonie	Malte	Suède

<sup>(1)</sup> Les zones de souveraineté du Royaume-Uni à Akrotiri et Dhekelia sont considérées comme une partie du territoire de Chypre;

<sup>(2)</sup> y compris l'île de Man;

<sup>(3)</sup> depuis un référendum réalisé au Royaume-Uni le 23 juin 2016, cet État est en phase de négociations pour préparer sa sortie de l'Union européenne.

**1261** Ne font pas partie de l'Union européenne au regard de la TVA :

- l'île Helgoland et le territoire de Büsingen pour l'Allemagne;
- Ceuta, Melilla, les îles Canaries pour l'Espagne;
- Livigno, Campione d'Italia et les eaux nationales du lac de Lugano pour l'Italie;
- les îles Aland pour la Finlande;
- le mont Athos pour la Grèce;
- les îles anglo-normandes.

## D. – LOCALISATION DES OPÉRATIONS

### 📖 Sources

CGI, art. 258; CGI, art. 259; BOI-TVA-CHAMP, § 10 et 20, 12 sept. 2012

**1262** Pour qu'une opération puisse être imposée en France, il faut qu'elle soit localisée en France :

- soit au regard des règles générales de territorialité;
- soit au regard d'une disposition législative spécifique.

Ces règles sont toutefois différentes selon que l'opération est considérée comme une livraison de biens ou une prestation de service.

Nous rappelons ci-après les règles principales susceptibles de s'appliquer aux professionnels libéraux à savoir celles qui régissent prestations de services.

Pour plus de détails et un exposé détaillé de toutes les règles de territorialité applicables, il convient de se reporter au **1722**.

## 1° Règle générale de localisation des prestations de services pour un client assujetti (B to B) : Lieu du preneur

**1263** Outre les cas particuliers visés ci-après, lorsque le client du professionnel est un assujetti à la TVA agissant en tant que tel, le lieu de réalisation de la prestation est située en France lorsque ce client à, en France, le siège de son activité économique ou un établissement stable ou à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle (BOI-TVA-CHAMP-20-50-20, 1<sup>er</sup> août 2018).

**Remarque** Lorsque le numéro d'identification à la TVA du preneur mentionné sur la facture est attribué par un autre État membre, il est présumé que les services sont fournis dans cet État membre, sauf preuve contraire. Dans le cas de prestations fournies au titre d'un contrat global et destinées à être utilisées en plusieurs endroits, le preneur doit être entendu comme le client direct désigné comme tel au prestataire pour les besoins de la facturation, sous réserve de l'abus de droit. Par ailleurs, si le siège de l'activité du client est, en principe, le lieu de rattachement prioritaire, la prestation doit être rattachée à l'établissement stable situé dans un autre État que celui du siège si la prestation est explicitement fournie à cet établissement. Enfin, les notions de domicile et de résidence habituelle doivent être utilisées à défaut de pouvoir identifier le siège ou l'établissement stable du preneur.

**1264** Cette règle s'applique :

- aux prestations des intermédiaires agissant au nom et pour le compte d'un autre assujetti, lorsqu'elles ne se rattachent pas à un bien immeuble ;
- aux prestations d'expertises ou de travaux sur des biens meubles corporels ;
- à la cession et concession de droit d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits similaires ;
- aux prestations de publicité ;
- aux prestations des conseillers (quel que soit le statut juridique utilisé), en ce inclus, notamment, les prestations des avocats, des ingénieurs, des bureaux d'études (dans tous les domaines), des experts-comptables, des commissaires aux comptes, des notaires et des conseils en informatique ;
- au traitement de données et fournitures d'information (traduction, fourniture à une entreprise de bases de données) ;
- à la prestation consistant à s'obliger à ne pas exercer, même à titre partiel, une activité professionnelle ou un droit ;
- aux prestations qui ont pour objet des activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques ou éducatives, de divertissement ou similaires sous réserve que ces prestations ne consistent pas à donner accès à des manifestations de cette nature ;
- aux services fournis par voie électronique, notamment les ventes de logiciels réalisées par ce procédé (CE, n° 390746, 7 mars 2016) et les prestations d'enseignement à distance qui restent exonérées si la localisation est située en France, toutes conditions étant remplies par ailleurs.

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, les prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et télévision et autres services électroniques ne sont plus imposables en France mais dans l'État du prestataire si la valeur des services fournis par ce dernier n'excède pas 10 000 €.

En cas de dépassement de ce seuil, les services devront être soumis à la TVA en France à compter du 1<sup>er</sup> jour du mois du dépassement.

Toutefois, les prestataires concernés pourront opter pour que l'intégralité des services qu'ils fournissent soient imposables en France (L. fin. 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 72).

**1265** À titre dérogatoire :

- les prestations se rattachant à un immeuble (prestations d'architecte et d'expertise notamment) ou ayant un lien suffisamment étroit avec un immeuble (rédaction de baux ou d'actes translatifs de propriété) sont imposables dans le pays où est situé ledit immeuble ;

La Commission européenne publie une notice visant en outre les prestations visées sous cette dénomination qui est consultable sur son site à l'adresse suivante : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/explanatory\\_notes\\_new\\_fr.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/explanatory_notes_new_fr.pdf)

- les services consistant à donner accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et expositions, et les services accessoires à cet accès sont imposables à l'endroit où ces manifestations ont effectivement lieu.

## 2° Règle générale de localisation des prestations de services pour un client non-assujetti (B to C) : Lieu du prestataire

**1266** Sauf exception, lorsque le client du professionnel est un non-assujetti à la TVA (principalement les particuliers agissant en tant que tel), le lieu de réalisation de la prestation est située en France lorsque le professionnel qui la réalise a en France le siège de l'activité économique ou de l'établissement stable à partir duquel le service est rendu ou, à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle (BOI-TVA-CHAMP-20-50-20, § 270 et s., 1<sup>er</sup> janv. 2018)

**Remarque** Les services visés par ces dispositions peuvent être, par exemple, les prestations destinées à la consommation des particuliers (services rendus à la personne tels que la coiffure, les soins corporels, etc).

**1267** Toutefois, à titre dérogatoire, restent toutefois imposables en France, lorsque le client non assujéti est établi (ou a son domicile ou sa résidence habituelle) en France et alors même que le professionnel est établi à l'étranger :

- les prestations de services fournis par voie électronique et notamment les ventes de logiciels par un tel procédé (CE n° 390746, 7 mars 2016) ;
- la cession et concession de droit d'auteurs, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits similaires ;
- les prestations de publicité ;
- les prestations, autres que celles se rattachant à un immeuble, réalisées par des intermédiaires transparents ;
- les travaux et expertises portant sur des biens meubles corporels matériellement exécutées en France ;
- les prestations des conseillers (V. **1264**) ;
- le traitement de données et fournitures d'information (traduction, fourniture à une entreprise de bases de données) ;
- l'obligation de ne pas exercer, même à titre partiel, un droit (BOI-TVA-CHAMP-20-50-50, 1<sup>er</sup> août 2018).

**1268** Par ailleurs, également à titre dérogatoire :

- les **prestations se rattachant à un immeuble** (prestations d'architecte et d'expertise notamment) ou ayant un lien suffisamment étroit avec un immeuble (rédaction de baux ou d'actes translatifs de propriété) sont également imposables dans le pays où est situé ledit immeuble ;
- les **services consistant à donner accès à des manifestations culturelles**, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et expositions, et les services accessoires à cet accès sont imposables à l'endroit où ces manifestations ont effectivement lieu.

## IV. Cas particuliers des livraisons et des prestations à soi-même

### A. – DÉFINITIONS

#### 📖 Sources

CGI, art. 257 ; BOI-TVA-CHAMP-10-20-20, § 1 à 30, 2 mars 2016

**1269** La livraison à soi-même est l'opération par laquelle un assujéti obtient un bien à partir d'autres biens, d'éléments, de moyens lui appartenant à titre professionnel.

Il peut s'agir de biens achetés, importés, fabriqués ou encore transformés.

La prestation de services à soi-même est l'opération par laquelle un assujéti obtient une prestation de services à partir de biens, d'éléments ou de moyens lui appartenant à titre professionnel.

En pratique, ces deux cas d'imposition s'appliquent lorsque, pour une opération déterminée (livraison de bien ou prestation de service), le professionnel est à la fois fournisseur et consommateur.

Concernant les livraisons à soi-même imposables au titre de la cessation d'activité, V. **1593**.

**IMPORTANT** Ne sont pas concernés par ces dispositions, les professionnels qui exercent une activité les amenant à réaliser exclusivement des opérations exonérées n'ouvrant droit à aucun droit à déduction.

### B. – LIVRAISONS À SOI-MÊME DE BIENS AFFECTÉS À DES BESOINS AUTRES QUE PROFESSIONNELS

#### 📖 Sources

CGI, art. 257, II, 1, 1° ; CGI, ann. II, art. 173 ; BOI-TVA-CHAMP-10-20-20, § 40 à 170 et 360, 2 mars 2016

**1270 Cas de taxation** – Les biens affectés à l'origine aux besoins de l'activité peuvent faire ultérieurement l'objet de prélèvements, d'utilisation ou d'affectations différentes au bénéfice du professionnel, de ses salariés ou de tiers. Cette destination externe à l'activité non commerciale faite à titre gratuit constitue une livraison à soi-même qui est soumise à la TVA dans la mesure où l'acquisition des biens et services était destinée à la réalisation d'opérations ouvrant droit à déduction, que la déduction ait été totale ou partielle ou qu'elle ait été ou non effectivement exercée.

L'imposition peut concerner des biens prélevés dans les stocks ou dans les immobilisations qui ont donné droit à une déduction partielle ou totale de la TVA lors de leur acquisition.

À l'inverse, aucune livraison à soi-même ne doit être pratiquée pour les biens qui n'ont ouvert droit à aucune déduction (voiture de tourisme par exemple).

La taxe afférente à ce type de livraison à soi-même n'est pas déductible.

**Exemple** Un ordinateur acheté initialement pour l'activité imposable d'un architecte est repris pour un usage personnel lors de son remplacement.

L'imposition des livraisons à soi-même au titre de la transmission à titre gratuit d'immobilisation en cas de cessation d'activité est étudiée au (V. 1593).

**1271 Dispense de taxation** – Outre le cas des biens dont la TVA initiale n'aurait pas été déduite, la taxation de la livraison à soi-même n'est pas exigée dans les cas suivants :

► **prélèvements réalisés en vue d'effectuer des cadeaux de faible valeur** (69 € TTC par objet et par an depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016 (65 € auparavant) ; V. 1366) ;

ne sont pas imposables non plus les biens prélevés répondant à la définition d'« Echantillon » et ce quel que soit leur valeur. En pratique, cette exception ne devrait pas concerner les professionnels libéraux.

► **prélèvements effectués pour les besoins normaux du professionnel (y compris les membres de sa famille) ;**

La notion de « besoins privés normaux » est liée à l'utilisation habituelle de produits de l'exploitation (à l'exception des immeubles) à des fins privées dès lors que cette consommation revêt un caractère normal. Il en est ainsi par exemple du pain que prélève le boulanger pour nourrir sa famille. Pour les professionnels libéraux, il peut s'agir également de l'autoconsommation de médicaments d'un médecin pharmacien. En contrepartie de la non-taxation de la livraison à soi-même, la régularisation de la taxe antérieurement déduite lors de l'acquisition du bien prélevé ou des biens ou services ayant servi à sa fabrication est obligatoire.

► **les dons de marchandises et de matériels à certains organismes sans but lucratif (associations humanitaires)** à condition notamment que ces biens soient destinés à être exportés par ces organismes (dans ce cas la TVA déduite initialement ne doit pas être reversée).

## C. – LIVRAISONS À SOI-MÊME DE BIENS AFFECTÉS À L'ACTIVITÉ LIBÉRALE

### ■ Sources

L. n° 2014-1545, 20 déc. 2014 ; CGI, art. 257, II, 1, 2° ; CGI, ann. II, art. 173 ; BOI-TVA-CHAMP-10-20-20, § 230 à 340, 2 mars 2016

**1272** Seules sont imposables les livraisons à soi-même de biens affectés aux besoins de l'entreprise lorsque leur acquisition auprès d'un autre assujetti n'ouvrirait pas intégralement droit à déduction.

Sont visés ici les biens (stocks ou immobilisations) fabriqués par un professionnel et affectés aux besoins de son activité libérale alors que l'acquisition d'un tel bien n'aurait pas pu faire l'objet d'une déduction intégrale de la TVA en raison, soit d'une exclusion, soit d'une limitation (en vertu d'une disposition spécifique ou d'un coefficient de déduction inférieur à 1). Dans cette hypothèse, à la différence de la taxe due sur les livraisons à soi-même effectuées pour des besoins autres que ceux de l'activité (V. 1264), la taxe due sur les livraisons à soi-même peut faire l'objet d'une déduction dans les conditions de droit commun.

**IMPORTANT** L'affectation d'un bien à un secteur hors du champ d'application de la TVA ne donne pas lieu à la constatation d'une livraison à soi-même mais à une régularisation des droits à déduction initialement opérés.

**Exemple** Un inventeur qui fabrique un outil spécialement adapté pour la fabrication d'une de ses inventions doit soumettre à la TVA le prix de revient de ce bien et porter la taxe due sur la déclaration correspondant à celle de la première utilisation du bien, sous réserve que ce bien n'ouvre pas droit intégralement à déduction. Corrélativement, dans le cas où la déduction de la TVA n'est pas exclue mais limitée par une disposition spéciale, la TVA partiellement déductible est portée sur cette même déclaration. Si le bien créé par l'inventeur n'est visé par aucune disposition limitant ou excluant la déduction de la TVA sur son acquisition, aucune livraison à soi-même ne doit être constatée.

## D. – CAS PARTICULIER DES BIENS NOUVELLEMENT AFFECTÉS À UN SECTEUR D'ACTIVITÉ EXONÉRÉ

### ■ Sources

CGI, art. 257, II, 1, 3° ; BOI-TVA-CHAMP-10-20-20, § 350, 2 mars 2016

**1273** Les professionnels qui ont des secteurs soumis à la TVA et des secteurs d'activité exonérés (V. 1251) doivent, lorsqu'ils procèdent au changement d'affectation d'un bien autre qu'un immeuble ayant ouvert droit



à une déduction complète ou partielle de la TVA lors de son acquisition ou de sa précédente affectation, soumettre à la taxe la livraison de ce bien au secteur exonéré n'ouvrant pas droit à déduction. La taxe due n'est alors pas déductible puisque payée dans le cadre d'une activité exonérée. Tous les biens sont concernés, y compris les immobilisations.

**Remarque** Le transfert d'un immeuble est quant à lui un cas de régularisation globale (V. 1386).

**Exemple** M. X, médecin, travaille en son nom propre et en contrat de collaboration. Si du petit matériel est exclusivement attaché à l'activité du collaborateur, la TVA est donc récupérable lors de l'achat, dès lors que les revenus issus de la collaboration sont eux-mêmes imposables à la TVA. Si, pour une quelconque raison, le matériel est repris par le praticien au compte de son activité exonérée, il doit faire l'objet d'une imposition au titre des livraisons à soi-même, sans que cette TVA soit récupérable.

## E. – PRESTATIONS DE SERVICES À SOI-MÊME IMPOSABLES

### Sources

CGI, art. 257, II, 2, 1° et 2° ; CGI, art. 266, 1, c ; BOI-TVA-CHAMP-10-20-20, § 180 à 220, 2 mars 2016

**1274 Principe** – Sont visées ici la valeur d'une prestation réalisée au moyen d'un bien de l'entreprise ainsi que la valeur d'une prestation de services rendue à titre gratuit par le professionnel pour des fins qui sont étrangères à l'activité.

Seules sont soumises à la TVA, les prestations de services à soi-même, qui remplissent les **deux conditions suivantes** :

- les **prestations ne sont pas réalisées pour les besoins de l'entreprise** mais pour le professionnel, son personnel ou encore un tiers ;
- les **moyens utilisés** (biens ou compétences) pour réaliser cette prestation **ont ouvert droit à déduction**, totalement ou partiellement.

**Exemple** Prestations de conseil rendues gratuitement par un cabinet d'avocats à son dirigeant.

**1275** Dans tous les autres cas, la TVA n'est pas exigible. Ainsi, l'utilisation à des fins privées d'un véhicule de tourisme affecté à l'activité professionnelle par le professionnel ne donne pas lieu à imposition puisque l'acquisition du véhicule n'a pas ouvert droit à déduction. De même, en aucun cas, l'utilisation d'un bien pour les besoins de l'activité au titre d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA n'est susceptible de donner lieu à l'imposition d'une prestation de services à soi-même. En revanche, une formalité juridique ou un conseil juridique rendu à titre personnel et gratuit à un des collaborateurs d'un cabinet d'avocat doit être soumis à la taxe.

**IMPORTANT** La taxe acquittée au titre des prestations de services à soi-même n'est jamais récupérable.

Par ailleurs, le mécanisme de l'imposition d'une prestation de service à soi-même ne doit être utilisé que dans la seule hypothèse où l'utilisation du bien est modifiée sans qu'il y ait changement de son affectation. En cas de changement d'affectation d'un bien meuble (transfert à un secteur exonéré), l'opération est soumise à la TVA au titre d'une livraison à soi-même de biens. En cas de changement d'affectation d'un bien immeuble, il convient de procéder aux régularisations définies au 1381.

**1276 Base d'imposition** – La base d'imposition des prestations de services à soi-même est constituée par les **dépenses engagées pour leur exécution** (prix de revient de la prestation).

Pour l'ensemble des prestations de services à soi-même imposables, la base d'imposition comprend la valeur H.T des services et des biens autres que des immobilisations nécessaires à la réalisation de la prestation qui ont ouvert droit à déduction de la TVA initialement.

Lorsque le bien est une immobilisation, la base d'imposition de la prestation comprend l'amortissement linéaire du bien correspondant à la durée d'utilisation privée.

**Exemple** M. Goulard, métreur, a acquis un véhicule utilitaire (sur lequel il a récupéré la TVA) pour ses déplacements professionnels. Il a toutefois accessoirement utilisé à titre privé le véhicule au cours de l'année.

Il a dépensé par ailleurs sur l'année pour 3 500 € HT d'entretien du véhicule.

Le prix payé pour le véhicule (amortissable sur cinq ans en linéaire) a été de 15 000 € HT.

Évaluation des frais totaux annuels du véhicule :

Amortissement : 15 000 € x 20 % = 3 000 €

Frais d'entretien = 3 500 €

Total = 6 500 €

Le véhicule ayant été utilisé à des fins privées à hauteur de 1 050 km et à des fins professionnelles à hauteur de 11 450 km, la base d'imposition de la prestation de service à soi-même est égale à : 6 500 € x 1050/11450 = 596 €, d'où une taxe due (et non récupérable) de 596 € x 20 % = 119, 20 €.

**IMPORTANT** Lorsqu'un bien pris en location est également utilisé à des fins privées, la base d'imposition est également calculée en fonction de la durée effective d'utilisation privative.



# TVA sur les recettes

## I. Base d'imposition

### A. – PRINCIPES

#### ■ Sources

CGI, art. 266 à 268 quater ; BOI-TVA-BASE-10, 12 sept. 2012 ; BOI-TVA-BASE-10-10, 12 sept. 2012 ; BOI-TVA-BASE-10-20-20, 12 sept. 2012

**1277** Quelle que soit la nature des opérations réalisées par les professionnels (prestations de services, livraisons de biens), la base d'imposition comprend **l'ensemble des sommes, valeurs, biens ou services perçus en contrepartie des prestations de services ou livraisons de biens**, y compris les subventions directement liées au prix de ces opérations.

**IMPORTANT** À défaut de pouvoir produire une facture régulière mentionnant soit le prix HT, le taux de la TVA applicable et le prix TTC, soit la mention spéciale justifiant d'une exonération, **le prix figurant sur une facture est un prix qui doit être entendu TTC**. Dans cette hypothèse, la base d'imposition de l'opération est constituée par le prix mentionné ramené hors taxe (CE, 14 déc. 1979, n° 11798 ; BOI-TVA-BASE-10-20-20, 12 sept. 2012, § 30).

**1278** En pratique, sont donc taxables :

► toutes les **rémunérations perçues sous forme d'honoraires** (y compris les honoraires destinés à être rétrocédés), de vacations, d'émoluments à quelque titre que ce soit : acomptes, provisions, rémunération principale, solde, exceptés les débours (V. **1282**) ;

Toutefois, concernant les rétrocessions d'honoraires, il est admis que les honoraires rétrocédés à un médecin remplaçant ne soient pas soumis à la TVA sous réserve que le remplacement soit justifié (maladie, formation...) et **présente un caractère occasionnel**.

Selon nos informations, une interprétation rigoriste conduirait, **lorsque le caractère occasionnel n'est pas avéré, à en déduire que :**

- les honoraires rétrocédés par un médecin titulaire doivent être soumis à la TVA car ils représentent la rémunération d'une prestation réalisée par un tiers ;
- les honoraires conservés par le médecin titulaire doivent également être soumis à la TVA car ils représentent la rémunération de la mise à disposition de son local et de son matériel auprès de remplaçant (CAA Nancy, 16 déc. 2004, n° 02NC00024).

► les **autres recettes taxables** perçues le cas échéant au titre de la vente de produits ou de la location meublée d'une partie du local professionnel.

### B. – ÉLÉMENTS COMPRIS DANS LA BASE D'IMPOSITION

#### ■ Sources

CGI, art. 267, I, 2° ; BOI-TVA-BASE-10-10, 12 sept. 2012

**1279** La base d'imposition à la TVA d'une opération doit comprendre, **outre le prix de cette opération**, les éléments suivants :

► **l'ensemble des frais que le professionnel a exposés** pour la réalisation de sa prestation et dont il demande le remboursement à son client à l'exception des « débours » (V. **1282**) ;

Tel est le cas notamment :

- de la valeur des fournitures utilisées pour réaliser sa prestation ;
- des frais de déplacement et d'hébergement du professionnel ou de ses salariés (billet de train ou d'avion, location de véhicule, frais d'hôtel ou de restaurant, etc.) ;
- des frais d'assurance ;
- des frais d'affranchissement des correspondances (sauf lorsqu'ils font l'objet d'une facturation exacte et distincte).

► les **frais annexes normalement inclus dans le prix de l'opération et qui sont payés directement par le client en l'acquit du fournisseur** ou du prestataire entre les mains d'un tiers (sous-traitant par exemple) ;

► les indemnités constituant la contrepartie d'une prestation de service individualisée rendue à celui qui la verse (V. **1291**) ;

► les frais de brevets et les redevances perçues en contrepartie de l'utilisation de brevets ;

► les **majorations pour travaux de facturation** ;

- les primes et bonifications pour rapidité d'exécution ;
- les sommes perçues lors de la mise en location meublée d'une partie des locaux professionnels à titre de **droit d'entrée, pas-de-porte, loyers d'avance à l'exclusion des dépôts de garantie** qui ne doivent être compris dans la base d'imposition que si le bailleur les conserve à titre définitif ;

On rappelle que les locations de locaux nus ne sont pas soumises à la TVA, mais peuvent faire l'objet d'une option pour le paiement de la taxe.

- les **impôts, taxes, droits et prélèvements** de toute nature (à l'exception de la TVA qui ne peut elle-même être comprise dans la base d'imposition).

En revanche, ne sont pas comprises dans la base d'imposition, les taxes qu'un prestataire de services se borne à recouvrer auprès du client et qu'il reverse à la collectivité concernée (les droits d'enregistrement perçus par un notaire, par exemple).

## C. – ÉLÉMENTS EXCLUS DE LA BASE D'IMPOSITION

### ■ Sources

CGI, art. 267, II ; BOI-TVA-BASE-10-10-30, 15 janv. 2014

**1280** Ne doivent pas être compris dans la base d'imposition :

- les frais à la charge du client, réglés directement par le professionnel, répondant à la définition des débours (V. **1282**) ;

- les **réductions d'honoraires** :

- **escomptes** de caisse pour paiement comptant, **rabais, remises, ristournes** (CGI, art. 267, II, 1°),
- intérêts, arrhes et acomptes déduits du montant nominal de la vente (ces derniers ont en principe déjà été soumis à la TVA lors de leur versement),

- **pénalités contractuelles** pour livraison tardive ayant le caractère d'une réduction de prix.

Ainsi, un professionnel qui accorde 5 % de remise sur une facture de 1 500 € HT doit facturer la TVA sur une base d'imposition égale à  $1\,500\ € \times 0,95 = 1\,425\ €$  HT.

- les **frais de transport** d'un bien (y compris les frais d'envoi de colis et paquets postaux) facturés aux clients à condition que le transport :

- soit **distinct de la vente**,

- **incombe normalement à l'acquéreur** et fasse l'objet d'une **facturation distincte**,

- les **dépôts de garantie** (sauf lorsqu'ils sont définitivement conservés par le bailleur) ;

- les **indemnités ayant le caractère de dommages-intérêts** comme les indemnités versées par les compagnies d'assurances à la suite d'un sinistre ou celles visant à réparer un préjudice commercial même courant (V. **1291**) ;

- les **intérêts moratoires**.

Il s'agit des intérêts réclamés à un client pour compenser le préjudice résultant d'un paiement hors délai.

## D. – RÈGLES PARTICULIÈRES

### ■ Sources

CGI art. 267, II, 2° et 297 A à F ; BOI-TVA-BASE-10-10-30, § 200, 15 janv. 2014 ; BOI-TVA-BASE-10-10-40, 12 sept. 2012 ; BOI-TVA-BASE-10-20-30, § 200, 12 sept. 2012 ; BOI-TVA-DECLA-30-20-20-10, § 380, 18 oct. 2013

**1281** Seules sont étudiées ci-après les règles particulières susceptibles de concerner l'ensemble des professionnels libéraux.

S'agissant des règles particulières de détermination de la base d'imposition concernant certains professionnels (avocats, notaires, vétérinaires, auteurs, etc., V. **1597**).

### 1° Débours

**1282** Il s'agit des **sommes qui sont remboursées aux professionnels au titre des dépenses qu'ils ont acquittées auprès de tierces personnes au nom et pour le compte de leurs clients**. Les débours sont **exclus de la base d'imposition** à la TVA (BOI-TVA-BASE-10-10-30, 15 janv. 2014, § 200).

**Remarque** Il s'agit des seules dépenses réglées par le professionnel mais dont le débiteur légal reste son client (frais de plaidoirie par exemple). La liste des débours autorisés est renvoyée à l'étude des spécificités propres à chaque profession (V. **1597**).

**1283** En revanche, les dépenses qui constituent de **simples charges d'exploitation répercutées sur la clientèle ne constituent pas des débours**. Les sommes remboursées à ce titre doivent être comprises dans la base

d'imposition quand bien même les frais correspondants seraient mentionnés distinctement sur la facture. Tel est le cas par exemple des **frais de déplacement** (billets de train, avion, frais d'hôtel, restaurants).

**IMPORTANT** L'exclusion des débours de la base d'imposition est subordonnée à des **conditions extrêmement strictes** :

- le professionnel doit agir en vertu d'un **mandat préalable et explicite** (avec une tolérance s'agissant des avocats et avoués, censés agir pour leur client de manière tacite) ;
- il doit **rendre compte exactement** à son client des dépenses effectuées (si le remboursement ne correspond pas précisément au montant des frais déboursés, il doit alors être inclus dans la base imposable) ;
- il doit **justifier auprès du service des impôts de la nature et du montant exact** des débours ;
- les dépenses doivent être **portées en comptabilité dans des comptes spécifiques** (dits « de passage »).

## 2° Échanges

**1284** L'échange de biens ou de services est **assimilé à une double vente** dont le prix est payé en nature. Dans tous les cas de vente d'un bien neuf avec reprise d'un bien usagé, la base d'imposition à la TVA est égale à la valeur du bien repris, majorée de la somme versée par l'acquéreur.

**Exemple** Un vétérinaire, assujéti redevable, acquiert une table d'opération et remet au fournisseur en échange, la table usagée d'une valeur de 2 000 € HT et un chèque de 6 000 €.  
 TVA facturée par le fournisseur : 8 000 € (2 000 € + 6 000 €) x 20 % = 1 600 €  
 TVA facturée par le vétérinaire : 2 000 € x 20 % = 400 €.

**1285** Les opérations d'échanges de prestations de services sont également soumises à la TVA sur leur valeur réelle même si elles sont réalisées sur la base de la réciprocité des échanges (BOI-TVA-BASE-10-20-30, 12 sept. 2012). Ainsi, un expert-comptable et un architecte doivent soumettre à la TVA les prestations de services qu'ils effectuent réciproquement sur la base de leur valeur réelle.

## 3° Facturation en monnaie étrangère

**1286** Lorsque les éléments servant à déterminer la base d'imposition sont exprimés dans une monnaie autre que l'euro, le taux de change à appliquer est celui du dernier taux déterminé par référence au cours publié par la Banque de France à partir du cours fixé par la Banque centrale européenne, connu au jour de l'exigibilité de la taxe prévue à l'article 269, 2 du CGI (CGI, art. 266, 1 bis ; BOI-TVA-DECLA-30-20-20-10, § 380, 18 oct. 2013).

**En pratique** Pour les monnaies « out » (pays de la communauté non intégrés à la zone euro) et les monnaies « tierces » (pays non membres de l'Union européenne), les **taux de change à retenir pendant un mois donné sont les taux en euro constatés l'avant-dernier mercredi du mois précédent**, tels qu'ils sont publiés au JO.

## 4° Subventions

**1287 Principe** - Les subventions dont le versement ne présente pas un lien direct et immédiat avec le prix d'une livraison de biens ou d'une prestation de services ne doivent pas être soumises à la TVA, et ce, même si économiquement elles participent indirectement à la formation du prix (toutefois V. **1251** pour le cas particulier des subventions compléments de prix) (BOI-TVA-BASE-10-10-10, § 320, 15 nov. 2012 ; BOI-TVA-BASE-10-10-40, 12 sept. 2012).

**Remarque** Sont visées ici toutes les aides, quelle que soit leur dénomination, et notamment les subventions publiques ou privées ainsi que les aides accordées entre professionnels (abandons de créances notamment). Il en est de même des aides versées par les fournisseurs d'énergie qui signent une convention avec un professionnel afin que ce dernier modifie ces équipements pour réaliser des économies d'énergie (Rep. min. Le Fur n° 86313, JO AN 10 mai 2016).

**1288** En revanche, lorsque les circonstances de droit ou de fait permettent d'établir l'existence d'un engagement de fournir un bien ou un service déterminé ou de constater la réalisation d'un tel engagement par le bénéficiaire de la subvention, les sommes versées constituent la contrepartie d'une prestation de services (ou de la fourniture d'un bien) entrant dans le champ d'application de la TVA. Dans cette situation, le terme de subvention est impropre. Cette opération entre dans le champ d'application de la TVA et la « subvention » est taxable sauf si l'opération bénéficie d'une exonération.

**IMPORTANT** Sont ainsi soumises à la TVA, les sommes qualifiées par les parties de « subventions » et versées :

- à un organisme en contrepartie d'une étude particulière au profit d'une collectivité publique (CE, 6 juill. 1990, n° 88224) ;
- les sommes versées par une commune à une entreprise chargée de procéder à des relevés topographiques.

**1289 Cas particulier des subventions compléments de prix** - Sont visées ici les subventions qui satisfont strictement aux conditions cumulatives suivantes :

➤ la subvention est versée par un tiers à celui qui réalise la livraison ou la prestation ce qui implique nécessairement la présence de trois parties : la personne qui accorde la subvention, la personne qui en bénéficie et l'acheteur ou le preneur ;

➤ la subvention constitue la contrepartie totale ou partielle à la livraison d'un bien ou à la réalisation d'une prestation ;

L'Administration a précisé que, pour répondre à cette condition, le **principe du versement de la subvention doit exister en droit ou en fait avant la livraison du bien ou la réalisation de la prestation**. En outre, le prix du bien ou du service doit être déterminé, quant à son principe, au plus tard au moment où intervient cette livraison ou la réalisation de la prestation. Il doit par ailleurs exister une relation entre la décision de la partie versante d'octroyer la subvention et la diminution des prix pratiqués par le bénéficiaire professionnel. En revanche, si la subvention est globale et ne peut être rattachée à une prestation ou un bien, la qualification de subvention complément de prix n'est pas retenue même si cette subvention participe indirectement à la formation du prix des prestations fournies par le bénéficiaire.

➤ la subvention permet au client de payer un prix inférieur au prix de marché ou, à défaut, au prix de revient.

Le prix de marché est le montant total qu'un preneur se trouvant au stade de la commercialisation où est effectuée l'opération devrait payer, au moment où s'effectue l'opération et dans des conditions de pleine concurrence, à un fournisseur ou un prestataire indépendant pour obtenir les mêmes biens ou services.

Lorsqu'il n'existe pas d'éléments de comparaison pour établir l'existence d'un tel prix, celui-ci doit s'entendre du coût de revient de la prestation ou du bien.

**1290** Lorsque ces trois conditions sont réunies, les subventions sont soumises aux règles d'imposition (taux, exonération, etc.) applicables aux opérations dont elles complètent le prix. Ces sommes qui ne constituent pas la contrepartie d'une opération imposable pour la partie versante n'ouvrent à cette dernière aucun droit à déduction de la TVA y afférente.

## 5° Indemnités

**1291** Les indemnités qui ne constituent pas la contrepartie d'opérations imposables à la TVA et qui ont le caractère de dommages-intérêts ne doivent pas être comprises dans la base d'imposition à la TVA (BOI-TVA-BASE-10-10-10, § 260, 15 nov. 2012 ; BOI-TVA-BASE-10-10-30, § 130, 15 janv. 2014).

En pratique il s'agit des indemnités qui sont perçues par les professionnels au titre de l'inexécution d'une obligation à leur égard (C. civ., art. 1146) ou de la lésion d'un intérêt quelconque (C. civ., art. 1382).

Concernant la mise en œuvre de ce principe aux indemnités perçues par les agents commerciaux, V. **1649**.

**Exemple** À titre indicatif, on peut citer les indemnités versées :

- par les compagnies d'assurances à la suite de sinistres (incendies, vols, etc.) ;
- au titre de la rupture anticipée d'un contrat et qui n'ont pas pour objet d'assurer l'équilibre d'un contrat mais celui de réparer le préjudice de la rupture.

**1292** En revanche, doivent être comprises dans la base d'imposition à la TVA, les indemnités qui n'ont pas le caractère de dommages-intérêts, c'est-à-dire celles qui constituent :

- la contrepartie de prestations de services ou de livraisons imposables (il s'agit notamment des indemnités perçues en contrepartie d'une obligation de ne pas faire, de tolérer un acte ou une situation ou encore l'indemnité versée au titre d'une occupation de local sans bail ; CAA Nantes, 16 juin 2016, n° 14NT02456) : toutefois, le simple fait que le versement d'une indemnité soit subordonné à la renonciation par le bénéficiaire à tout recours juridictionnel n'est pas assimilé à un service rendu à la partie versante ;
- le complément du prix d'une opération (il s'agit notamment des indemnités perçues par un professionnel dans le cadre de ses relations contractuelles avec ses clients ou ses fournisseurs) :

Toutefois l'Administration a précisé que le versement d'indemnités dites de résiliation, notamment dans le cadre de l'interruption prématurée d'un contrat de crédit-bail ne permettait pas, à lui seul, de conclure au caractère taxable de cette somme.

**IMPORTANT** L'Administration n'est pas liée par la qualification donnée par les parties. En pratique, il convient donc, dans chaque situation, d'analyser les conditions de fait du versement de l'indemnité. Si la somme représente, pour la personne qui la verse, la contrepartie d'un service qui lui est rendu, il conviendra de conclure au caractère taxable de cette somme indépendamment du fait qu'elle résulte de l'application d'un contrat, de la loi ou d'une décision judiciaire. À titre d'exemple, il a ainsi été jugé que devait être soumise à la TVA l'indemnité versée par un bailleur à un locataire qui avait accepté, à la demande du bailleur, de libérer de façon anticipée les locaux qu'il occupait. Selon le juge, l'acceptation de cette résiliation anticipée constituait bien un service individualisable rendu par le locataire au bailleur notamment en ce qu'il lui permettait de conclure un nouveau bail bien plus avantageux avec un nouveau locataire (CE, n° 368661, 27 févr. 2015).

## II. Fait générateur et exigibilité

### A. – DÉFINITIONS

#### 📖 Sources

CGI, art. 269, 1 et 2 ; BOI-TVA-BASE-20, 12 sept. 2012

**1293 Fait générateur** – Le fait générateur de la TVA se définit comme le fait par lequel sont réalisées les conditions légales nécessaires pour l'exigibilité de la taxe.

En pratique, il s'agit de l'événement par lequel une opération devient imposable.

**IMPORTANT** Cette notion de fait générateur est surtout utilisée pour fixer le point de départ d'un changement de législation (modification d'un taux de TVA, suppression ou institution d'une exonération).

**1294 Exigibilité** – L'exigibilité est définie comme le droit que le Trésor public peut faire valoir à partir d'un moment donné, auprès d'un redevable pour obtenir le paiement de la taxe.

En pratique, elle permet de déterminer :

- la période au titre de laquelle la taxe est rattachée et doit donc être déclarée (mois, trimestre) et acquittée ;
- la date à laquelle prend naissance le droit à déduction de la taxe facturée par le fournisseur.

### B. – LIVRAISONS DE BIENS

#### 📖 Sources

CGI, art. 269, 1, a ; BOI-TVA-BASE-20-10, 1<sup>er</sup> juill. 2013

**1295 Le fait générateur et l'exigibilité de la TVA coïncident généralement** en matière de livraison de biens et se situent lors du transfert du pouvoir de disposer du bien comme d'un propriétaire (échanges des consentements selon l'article 1583 du Code civil). Ce principe s'applique également lorsque la vente stipule un prix payable à terme ou à tempérament.

Toutefois, les parties peuvent retarder le transfert de propriété en prévoyant une condition suspensive au contrat de vente. Dans ce cas, le fait générateur n'intervient qu'au moment de la réalisation de cette condition. En revanche, pour les contrats comportant des clauses de réserve de propriété ou des conditions résolutoires, le fait générateur intervient lors du transfert de propriété.

**Exemple** Un expert-comptable achète un matériel informatique au prix de 15 000 € HT, soit 18 000 € TTC, qu'il règle en deux temps : 9 000 € à la signature du contrat au cours du mois de janvier, 9 000 € à la livraison du matériel, intervenue au cours du mois de mars.

Dans ces conditions, il pourra récupérer la TVA sur son acquisition (soit 3 000 € au total) seulement au titre du mois de mars, puisqu'il n'a pris possession du bien qu'à cette période.

Concernant les biens acquis par contrat de crédit-bail, alors que l'Administration considère que lorsqu'elle intervient en vertu de ce type de contrat, la remise d'un bien meuble corporel n'est pas considérée comme une livraison de biens, la Cour de justice de la communauté européenne nuance cette analyse et vient de préciser qu'il y avait lieu de considérer l'ensemble de l'opération comme une livraison de bien si et seulement si il pouvait être déduit des conditions financières du contrat que l'exercice de l'option au terme du contrat apparaît comme le seul choix économiquement rationnel (valeur de rachat symbolique par exemple) (CJUE aff. 164/16, 4 oct. 2017 ; V. également 1246). On attendra les commentaires de l'Administration sur cette nouvelle analyse.

**1296** Pour les livraisons de biens à exécution échelonnée (contrats d'abonnement EDF par exemple), qui donnent lieu à l'établissement de décomptes ou à des encaissements successifs, le fait générateur comme l'exigibilité interviennent lors de l'expiration des périodes auxquelles les décomptes ou encaissements se rapportent ou dès la perception des acomptes demandés avant l'intervention du fait générateur.

**Exemple** Un professionnel reçoit une facture d'électricité datée du 15 avril concernant une période de consommation allant du 1<sup>er</sup> janvier au 31 mars. Le fait générateur et l'exigibilité se situent le 31 mars ou à la date des acomptes versés avant cette date.

### C. – PRESTATIONS DE SERVICES

#### 📖 Sources

CGI, art. 269, 1, a et 2, c ; BOI-TVA-BASE-20-20, 7 nov. 2018 ; BOI-TVA-BASE-20-50-10, 12 sept. 2012

#### 1° Principe

**1297** Pour les prestations de services, le fait générateur de la TVA se produit lorsque la prestation de services est effectuée.

En revanche, l'exigibilité intervient à la date du paiement ou de l'encaissement.

Selon le mode de paiement utilisé, la date d'exigibilité est fixée :

- au **jour de la réception** (direct ou par voie postale) pour les paiements reçus par **chèque ou TIP** ;  
Si le chèque revient impayé, le professionnel pourra récupérer la TVA en l'imputant sur la déclaration de TVA au titre du mois ou du trimestre (réel normal) ou de l'année (RSI) au cours duquel (ou de laquelle) l'insolvabilité du client a été constatée.
- le **jour du crédit sur le compte bancaire** en cas de **virement** ;
- le **jour de la recette** en cas de paiement par **carte bancaire** ;
- à la **date d'échéance**, même en cas d'escompte (ou à la date de paiement si l'échéance de l'effet n'est pas honorée), en cas de paiement par **effet de commerce**.

**Exemple** Un architecte a accepté le paiement fractionné de ses honoraires en trois échéances mensuelles de 800 € HT, soit 960 € TTC.

La TVA collectée à l'occasion de chaque règlement (160 €) sera donc due à l'État au titre de chaque mois au cours desquels les règlements ont été effectués.

Pour les **prestations de services à exécution échelonnée** qui donnent lieu à l'établissement de décomptes ou d'encaissements successifs, le fait générateur de la taxe se produit au moment de l'expiration des périodes auxquelles ces décomptes ou encaissements se rapportent.

Ont le caractère de prestations à exécution échelonnée, les travaux continus effectués par un conseil, facturés annuellement et à termes échus (CA Nancy n° 1639, 11 juin 1992). Par ailleurs, la Cour de justice de l'Union européenne a récemment précisé que dans le cadre de tels contrats, le fait pour le conseil de se mettre à la disposition d'une entreprise pour une durée donnée constitue en lui-même une prestation de service et entraîne l'exigibilité de la taxe à la date où le paiement a été convenu, peu importe à cet égard que, durant cette même période, l'entreprise n'utilise jamais les possibilités offertes par son contrat d'abonnement (CJUE, 3 sept. 2015, aff. 463/14).

Concernant les biens acquis par contrat de crédit-bail, alors que l'Administration considère que l'opération doit s'analyser comme une prestation de service suivie d'une vente d'un bien usagé, la Cour de justice de la communauté européenne nuance cette analyse et vient de préciser qu'il y avait lieu de considérer l'ensemble de l'opération comme une prestation de services si et seulement si la clause d'option d'achat offre une véritable alternative économique au preneur et lui permet, le moment venu, de choisir soit l'acquisition du bien, soit sa restitution au bailleur ou la prolongation du louage (CJUE aff. 164/16, 4 oct. 2017 : V. également 1247). On attendra les commentaires de l'Administration sur cette nouvelle analyse.

## 2° Option pour le paiement de la taxe sur les débits

### ■ Sources

CGI, ann. III, art. 77-1 ; BOI-TVA-BASE-20-50-10, § 20, 12 sept. 2012

**1298** Sur **option expresse auprès du service des impôts** dont ils relèvent pour le paiement de la TVA, les professionnels peuvent acquitter la TVA sur les débits, c'est-à-dire sur les sommes facturées aux clients et inscrites au débit de leurs comptes, même si celles-ci n'ont pas encore été encaissées.

**En pratique** L'option doit être faite par **lettre simple**. Elle est globale et s'applique aux opérations réalisées à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel elle a été exercée. La renonciation à l'option se fait dans les mêmes conditions.

**1299** Toutefois, le paiement de l'impôt sur les débits ne peut avoir pour conséquence de permettre au contribuable de s'acquitter de la TVA postérieurement à l'encaissement du prix ou de la rémunération de ses services. Concrètement, les professionnels qui optent pour le paiement de la taxe sur les débits doivent comprendre dans leurs déclarations le montant des acomptes perçus par eux au cours du mois considéré, même si ceux-ci ne correspondent pas à une exécution partielle du service fourni. C'est pourquoi, **en pratique, cette option ne présente pas d'intérêt s'agissant des professionnels libéraux.**

## D. – TABLEAU RÉCAPITULATIF

**1300** Ce tableau récapitule la date du fait générateur et d'exigibilité de l'opération selon qu'il s'agit d'une livraison de biens ou d'une prestation de services, l'option pour le paiement de la taxe pour les débits n'étant pas prise en compte :

Tableau récapitulatif

	Livraison de biens	Prestations de services
<b>Fait générateur</b>		
1. Cas général	à la livraison	à l'exécution de la prestation
2. Contrats à exécution échelonnée	à l'expiration des périodes auxquelles les encaissements se rapportent	à l'expiration des périodes auxquelles les encaissements se rapportent



Exigibilité		
1. Paiement immédiat	à la livraison	à l'encaissement
2. Paiement fractionné (*)	à la livraison	à chaque versement
3. Contrats à exécution échelonnée	à l'expiration des périodes auxquelles les encaissements se rapportent	à chaque versement

(\*) Acomptes, soldes, retenues de garantie.

## III. Taux

### A. – TAUX APPLICABLES EN FRANCE MÉTROPOLITAINE

#### Sources

CGI, art. 278-0 bis, 278-0 bis A, 278 à 279 bis ; CGI, art. 281 quater à 281 nonies ; CGI, art. 296 bis ; BOI-TVA-LIQ, 2 janv. 2014 ; BOI-TVA-GEO-10-10, 6 juin 2018 ; BOI-TVA-GEO-20-10, 31 janv. 2014

#### 1° Taux normal

**1301** Les prestations de services et les livraisons de biens, qui ne sont pas visées par des dispositions spécifiques prévoyant l'application du taux réduit ou d'un taux particulier, relèvent toutes du taux normal de TVA fixé à :

- 20 % pour la métropole et la Corse étant précisé que, pour cette dernière, certains biens ou services livrés ou fournis depuis la métropole font l'objet de taux particuliers (BOI-TVA-GEO-10-10, 6 juin 2018) ;
- 16 % en Polynésie française ;
- 8,5 % dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion (BOI-TVA-GEO-20-10, 31 janv. 2014).

**IMPORTANT** Toute TVA facturée indûment ou au taux réduit en lieu et place du taux normal est en principe due par le professionnel même de bonne foi. Toutefois, si le professionnel se rend compte de son erreur, l'Administration admet qu'elle soit corrigée mais obligatoirement par le biais de l'émission d'une facture rectificative. Ainsi, pour valoir rectification de facture, une facture nouvelle annulant et remplaçant la précédente portant la référence exacte à la facture initiale et la mention expresse de l'annulation de celle-ci doit être éditée.

#### 2° Taux réduit

#### Sources

BOI-TVA-LIQ-30-10, 2 janv. 2019 ; L. fin. 2018 n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 11

**1302** Deux taux réduits de TVA sont actuellement appliqués à certains produits ou services limitativement énumérés (BOI-TVA-LIQ-30, 19 sept. 2014). Ils sont fixés à :

- 5,5 % pour les seuls produits visés aux articles 278-0 bis du CGI et 278-0 bis A du CGI ;
- et 10 % pour tous les autres produits.

**IMPORTANT** Parmi les produits relevant du taux réduit de 10 %, on peut notamment citer :

- les œuvres d'art originales lorsqu'elles sont cédées par des professionnels qui les ont acquises ou importées, dans le cadre du régime du mécénat ;
- Les produits alimentaires vendus à emporter pour une consommation immédiate y compris ceux directement livrés au client (à son domicile, sur son lieu de travail, etc.) notamment sous la forme de plateaux repas ;
- les médicaments non pris en charge par la sécurité sociale ;
- les travaux de composition et d'impression portant sur des écrits périodiques et les fournitures d'éléments d'information faites par les agences de presse ;
- les produits à usage et d'origine agricole, de la pêche, de la pisciculture et de l'aviculture n'ayant subi aucune transformation sous réserve, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, qu'ils soient destinés à être utilisés dans la préparation des denrées alimentaires ou dans la production agricole (L. n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 79) ;
- le bois de chauffage ;
- les produits destinés à l'alimentation animale (à l'exception de ceux présentant les caractéristiques d'un médicament soumis au taux normal ; CE, n° 363037, 16 juill. 2014).

Les principales prestations de services relevant du taux réduit de 10 % sont les suivantes :

- la cession de droits par les auteurs des œuvres d'art ou de l'esprit, la traduction d'œuvres de l'esprit (à l'exception des droits portant sur des œuvres d'architecture et des logiciels) ;
- les prestations de restauration (à l'exclusion des ventes de boissons alcooliques toujours soumises au taux normal) ;
- les préparations magistrales réalisées sur prescription médicale (CE, n° 357350, 4 févr. 2015) ;
- les travaux de transformation, d'aménagement ou d'entretien des logements réalisés dans les logements de plus de deux ans (y compris dans les locaux mixtes) ainsi que certains travaux d'urgence ;
- les prestations de logement (hôtellerie, campings) ;
- la location de locaux d'hébergement meublés ;
- les transports de voyageurs ;
- les abonnements aux services de télévision mis à la disposition du public sur un réseau de communications électroniques, par la voie hertzienne ou sur les réseaux câblés.

**1303** Seules sont soumises au taux réduit de 5,5 % les opérations portant sur (BOI-TVA-LIQ-30-10-10, 2 mars 2016 ; BOI-TVA-LIQ-30-20, 7 juin 2017 ; BOI-TVA-LIQ-30-20-40, 1<sup>er</sup> juin 2016) :

- les produits de première nécessité (l'eau, les boissons non alcooliques, la majorité des produits alimentaires à l'exception de certains produits de confiserie, du caviar et de certains chocolats soumis au taux normal et des ventes de nourriture à consommer immédiatement soumises au taux de 10 %) ;

Les bières dites « sans alcool » ont un titre alcoométrique volumique supérieur à 0,5 % et sont donc considérées comme des boissons alcooliques soumises au taux normal (CE n° 417475, n° 4 mai 2018).

- les abonnements souscrits par les particuliers pour la fourniture de gaz, d'électricité et d'énergie calorifique ;
- les droits d'entrée perçus par les organisateurs de réunions sportives agréées ou autorisées par une fédération sportive agréée ainsi que les droits d'entrée dans les centres équestres ;
- les livraisons d'œuvres d'art par leurs auteurs (ou leurs ayants droit) ;
- les acquisitions intracommunautaires (ou importations) d'œuvres d'art, d'objets de collection ou d'antiquité qui ont fait l'objet d'une livraison (ou d'une importation) dans un autre État membre par des assujettis autres que des assujettis-revendeurs ;
- les droits d'entrée dans les salles de spectacles cinématographiques ;
- les cessions de droits portant sur des œuvres cinématographiques ;
- les opérations relatives à certains spectacles (théâtres, cirques, concerts, spectacles de variétés...) et, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, la part du prix du billet donnant accès à certains spectacles donnés dans des établissements servant des consommations et affiliés au Centre national de la chanson, des variétés et du jazz ;

Les spectacles non visés par une disposition spéciale sont soumis au taux normal de la TVA (représentations théâtrales à caractère pornographique, défilés de chars organisés lors de certaines fêtes locales, réunions de « stock-cars », courses d'animaux et corridas, combats de coqs, séances de karting organisées par des entreprises commerciales en vue de la pratique de ce divertissement par des amateurs, golfs miniatures, spectacles de catch).

- les fournitures de logement et de nourriture dans les maisons de retraite ou les établissements accueillant des personnes handicapées ainsi que les prestations exclusivement liées à l'état de dépendance ou fournies à des personnes handicapées hébergées dans ces établissements et qui sont incapables d'accomplir seuls les gestes de la vie quotidienne (en revanche, la nourriture fournie aux personnels de ces établissements est soumise au taux de 10 %) ;
- la fourniture de repas dans les établissements publics ou privés d'enseignement du premier et second degré ;
- les services d'aide aux personnes à domicile visés à l'article 86 de l'annexe III au CGI s'ils sont fournis par des entreprises agréées (CAA Bordeaux, 7 avr. 2016 n° 14BX03392) ;
- les travaux d'amélioration énergétique (ou des travaux induits qui leur sont indissociablement liés) des logements de plus de deux ans ;
- les appareillages et équipements spéciaux conçus exclusivement pour des personnes handicapées (CGI, ann. IV, art. 30-0 A), les appareillages pour personnes diabétiques ou stomisées (y compris les pompes à insulines et les accessoires à ces pompes) et depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018, les locations de ces équipements spéciaux et des ascenseurs et matériels assimilés ;
- les préservatifs masculins ou féminins ainsi que les produits de protection hygiénique féminine (L. n° 2015-1785, 29 déc. 2015, art. 10) ;
- les livres, y compris les livres sur support numérique : toutefois, la France a été condamné par la CJUE pour avoir appliqué ce taux aux livres numériques (CJUE, 5 mars 2015, aff. 479/13). La France ayant pris acte de cette condamnation, le CGI devrait donc être modifié afin de prévoir l'application du taux normal de TVA aux opérations portant sur ces derniers.

Après avoir autorisé à titre expérimental l'application du taux de 5,5 % aux opérations portant sur les autotests de détection de l'infection VIH labellisés CE dont le fait générateur s'est situé entre le 1<sup>er</sup> janvier 2017 (inclus) et le 31 décembre 2018 (inclus) (L. fin. pour 2018 n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 6), le législateur, dans le cadre de la loi de finances pour 2019, (L. fin. 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 75) a pérennisé cette mesure en rendant son application autorisée sans limitation de durée.

### 3° Taux particulier

#### 📖 Sources

BOI-TVA-LIQ-40, 12 sept. 2012

- 1304** Le taux de la TVA est fixé à 2,1 % notamment pour les prestations et produits suivants :
- les médicaments remboursables par la Sécurité sociale et les produits sanguins d'origine humaine ;
  - les publications de presse y compris les publications en ligne ;
  - les 140 premières représentations d'un spectacle de théâtre ou de cirque, sous certaines conditions.

## B. – TAUX APPLICABLES EN CORSE

#### 📖 Sources

CGI, art. 297 ; BOI-TVA-GEO-10-10, 6 juin 2018

**1305** Les taux de TVA applicables en Corse sont en principe les mêmes que ceux en vigueur en France continentale. Toutefois, certains produits livrés ou exécutés en Corse bénéficient de taux spécifiques fixés à 0,9 %, 2,1 %, 10 % et 13 %.

**Tableau récapitulatif des taux spécifiques en vigueur en Corse**

Produits et prestations concernées	Taux	
140 premières représentations de certains spectacle de théâtre ou de cirque	0,9 %	
Ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie à des non-assujettis		
Ventes de produits et de prestations soumis au taux réduits (5,5 ou 10 %) à l'exception des produits et services visés par un autre taux dans le présent tableau.	2,1 %	
Livraisons d'œuvres d'art originales par les autres ou leurs ayants droit ainsi que les œuvres d'art cédées par assujettis qui les ont acquises ou importées dans le cadre du mécénat	5,5 %	
Travaux d'amélioration énergétique dans les logements de plus de deux ans		
Équipements et appareillages pour handicapés		
Cession portant sur des œuvres cinématographiques (2.1 % si pour représentation non commerciale ou festivals)		
Travaux immobiliers et opérations de construction	10 %	
Locations de logements meublés ou garnis relevant du taux normal en métropole		
Les prestations de restauration		
Vente de boissons alcooliques à consommer sur place		
Ventes de certains matériels agricoles		
Les abonnements relatifs aux ventes d'électricité de faible puissance		
Vente de médicaments non remboursés par la Sécu. Soc.		
Cession de droits d'auteurs		
Ventes de produits pétroliers		13 %

## C. – TAUX APPLICABLES DANS LES DÉPARTEMENTS D'OUTRE-MER

#### 📖 Sources

CGI, art. 296 et 296 bis ; CGI, art. 297 ; BOI-TVA-GEO-20, 21 juin 2013

**1306** Dans les DOM, les taux applicables sont de 8,5 % et de 2,1 % en lieu et place respectivement des taux de 20 % et de 5,5 % et 10 %.

Par ailleurs, les prestations de restauration sont soumises au taux de 2,1 %, sauf les ventes de boissons alcooliques qui restent soumises au taux de 8,5 %.

La presse et les représentations théâtrales ou de cirque, les récitals et tours de chant bénéficient d'un taux spécial de 1,05 %.

Enfin, la vente d'animaux de boucherie et de charcuterie à des non redevables est soumise à un taux particulier de 1,75 %.

**Remarque** La TVA n'est pas applicable à Saint-Pierre-et-Miquelon, Wallis-et-Futuna, Guyane, Saint-Martin, Saint-Barthélemy (sauf en matière immobilière), Mayotte et en Nouvelle-Calédonie.

## D. – COEFFICIENTS DE CONVERSION

### ■ Sources

BOI-TVA-LIQ-10, 19 sept. 2014, § 20 ; BOI-TVA-GEO-10, 10 janv. 2014 ; BOI-TVA-GEO-20, 21 juin 2013

**1307** Les coefficients de conversion permettent d'obtenir le montant hors TVA à partir du montant TTC.

#### Taux de conversion applicables

Taux applicables en France métropolitaine et en Corse	20 %	10 %	5,5 %	2,1 %
Coefficients de conversion	0,833	0,909	0,947	0,979
Taux spécifique applicables en Corse		13 %	10 %	0,9 %
Coefficients de conversion		0,884	0,909	0,991
Taux spécifiques applicables dans les DOM		8,5 %	2,1 %	1,05 %
Coefficients de conversion		0,924	0,979	0,989

**Exemple** Un montant TTC de 179,40 € soumis à une TVA de 20 % correspond à un montant hors TVA de : 179,40 € x 0,833 = 149,44 €.

Afin d'obtenir un chiffre exact, il faut, en réalité, diviser le montant TTC par le taux de TVA exprimé sous sa forme décimale, auquel on rajoute 1.

**Exemple** Pour une opération soumise au taux normal de 20 %, et facturée pour un montant TTC de 12 000 €, cela correspond à un montant hors TVA de : 12 000 € / 1,2 = 10 000 €.  
 Pour une opération soumise au taux réduit de 10 %, et facturée pour un montant TTC de 11 000 €, cela correspond à un montant hors TVA de 11 000 € / 1,1 = 10 000 €.  
 Pour une opération soumise au taux réduit de 5,5 %, et facturée pour un montant TTC de 10 550 €, cela correspond à un montant hors TVA de 10 550 € / 1,055 = 10 000 €.

## IV. Obligations comptables

### ■ Sources

CGI, art. 99 et 102 ter ; CGI, ann. IV, art. 37 ; BOI-TVA-DECLA-30-10-10, 12 sept. 2012, § 70 et 160 et s.

**1308** Les professionnels assujettis à la TVA qui ne perçoivent que des recettes non commerciales doivent tenir une comptabilité sous la forme d'un livre journalier des dépenses et des recettes, servi au jour le jour permettant de justifier des opérations qu'ils effectuent, que ces dernières soient soumises ou non à la TVA, ainsi qu'un registre des éléments d'actifs affectés à l'activité.

Le livre journalier doit contenir notamment :

- la date de l'opération ;
- la désignation du service rendu ou de l'opération ;
- le prix de la vente ou de l'achat ou le montant des courtages, commissions, remises, salaires, le prix de location, le montant des intérêts, escomptes, agios et autres profits.

Toutefois, les opérations au comptant peuvent être inscrites globalement en comptabilité à la fin de chaque journée lorsque leur montant unitaire est inférieur à 76 € TTC pour les services rendus à des particuliers et qu'il est conservé les notes d'honoraires correspondantes.

Le montant des opérations inscrites sur le livre spécial est totalisé à la fin du mois.

**Remarque** Les notaires ont l'obligation de tenir une comptabilité de type commerciale.

Lorsque les professionnels, réalisent des prestations de services et/ou des ventes relevant de taux de TVA différents, ils doivent enregistrer les recettes correspondant à chaque taux dans des colonnes distinctes. À défaut, ils peuvent se voir taxés sur l'ensemble de leurs opérations au taux le plus élevé.

Ils doivent faire apparaître de manière distincte les opérations non soumises à la TVA (opérations exonérées ou situées hors du champ d'application de la taxe).

Lorsque cette différence résulte notamment de l'exercice d'activités distinctes, un secteur d'activité propre doit être constitué pour chacune de ces activités (V. **1826**).

**Remarque** Les professionnels bénéficiant de la franchise en base (V. **1449**) doivent tenir un registre d'achats ainsi qu'un document journalier mentionnant, au jour le jour, le détail de leurs recettes professionnelles (CGI, art. 102 ter). La tenue d'une comptabilité complète ainsi que la présentation d'un bilan et d'un compte de résultat ne sont pas obligatoires.

## V. Obligations en matière de facturation

### A. – TEXTES FONDATEURS

#### ■ Sources

CGI, art. 289-0 et 289 ; CGI, ann. II, art. 242 nonies et 242 nonies A ; BOI-TVA-DECLA-30-20, 18 oct. 2013

**1309** Le Conseil de l'Union européenne a adopté le 20 décembre 2001 une directive en vue de simplifier, moderniser et harmoniser les conditions imposées à la facturation en matière de TVA.

Cette dernière a été modifiée sur certains points par une directive, plus récente, du 13 juillet 2010 (DIR. n° 2010/45/UE ; JOUE, L 189 p. 1).

En droit interne, ces dispositions sont codifiées aux articles 289-0 et 289 du CGI et 242 nonies et 242 nonies A de l'annexe II à ce code.

### B. – PERSONNES TENUES DE DÉLIVRER UNE FACTURE

#### ■ Sources

CGI, art. 289, I, 2 ; CGI, ann. II, art. 242 nonies, I ; A. 22 mars 2017 ; BOI-TVA-DECLA-30-20-10, § 270 et s., 13 janv. 2014

**1310** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1993, l'obligation de facturation s'impose **aux assujettis, c'est-à-dire aux personnes qui réalisent une activité économique à titre indépendant**.

Le fait que les opérations réalisées ne soient pas effectivement soumises à la TVA en application de dispositions spécifiques d'exonération ou des dispositions de l'article 293 B du CGI (franchise en base) n'a pas pour effet de dispenser l'assujetti de l'obligation de facturation à laquelle il est soumis.

L'établissement matériel des factures peut être confié à un tiers (sous-traitance de la facturation) ou au client (autofacturation) en concluant un mandat de facturation.

Il est par ailleurs possible, sous certaines conditions, de donner un mandat de facturation entre un assujetti et son client ou un tiers **prévoyant que l'établissement matériel des factures soit effectué par une société tierce**. Toutefois cette faculté présente un intérêt très limité pour les professionnels libéraux.

**En pratique** Les professionnels intéressés par la conclusion d'un tel mandat doivent se reporter aux commentaires publiés par l'Administration sous la référence (BOI-TVA-DECLA-30-20-10, § 340 et s., 13 janv. 2014).

Enfin, certains professionnels peuvent souhaiter recourir à des systèmes de facturation électronique. Si ce type de dispositif est autorisé, il est nécessaire, lors de sa mise en place, que soit assuré, tant par le professionnel que par son client :

– l'authenticité de l'origine de la facture,

Le procédé utilisé doit assurer l'identité du fournisseur et le fait qu'il a lui-même édité la facture (sauf cas autorisés de factures émises par un tiers).

– l'intégrité et la lisibilité de son contenu.

Par « intégrité du contenu » de la facture, il faut entendre le fait que l'intégralité des mentions, obligatoires ou non, figurant sur la facture d'origine n'ont pas été modifiées et ainsi que les factures sont conservées dans leur contenu original.

Par « lisibilité de la facture », il faut entendre le fait que celle-ci puisse être lue sans difficulté par l'utilisateur et par l'administration, sur papier ou sur écran.

Ces conditions peuvent être assurées, au choix de l'assujetti :

– par la mise en place, par ce dernier, d'un ou plusieurs contrôles établissant une piste d'audit fiable entre une facture et la livraison de biens ou la prestation de services qui en est le fondement (V. BOI-TVA-DECLA-30-20-30-20, 7 févr. 2018) ;

– par le recours à la signature électronique avancée fondée sur un certificat qualifié et créée par un dispositif sécurisé de création de signature (V. BOI-TVA-DECLA-30-20-30-30, 18 oct. 2013) ;

– par l'utilisation de l'échange de données informatisées (EDI) répondant aux normes prévues par le CGI (V. BOI-TVA-DECLA-30-20-30-40, 18 oct. 2013).

**Remarque** Par mesure de tolérance, une **facture créée sur papier, puis numérisée** pour être envoyée et reçue de façon électronique (par courriel ou réseau sécurisé) est toutefois considérée par l'Administration comme une facture électronique sous réserve du respect des **conditions visées ci-dessus**.

Le client est, pour sa part, considéré comme ayant reçu une facture électronique et doit donc conserver la facture reçue, uniquement sous format dématérialisé.

Cette mesure de tolérance est temporaire et s'applique jusqu'au :

- 1<sup>er</sup> janvier 2020 pour les professionnels occupant moins de 10 personnes et réalisant moins de 2 millions de recettes annuelles ou de total de bilan ;
- 1<sup>er</sup> janvier 2019 pour les professionnels occupant moins de 250 personnes et réalisant moins de 50 millions de recettes annuelles ou ont un total de bilan inférieur à 43 millions d'euros.

Peu de professionnels libéraux devraient être concernés. Toutefois, ceux qui le souhaitent peuvent se reporter aux commentaires publiés par l'Administration sur ce point sous les références (BOI-TVA-DECLA-30-20-30-10, 7 févr. 2018 ; BOI-TVA-DECLA-30-20-30-20, 7 févr. 2018 ; BOI-TVA-DECLA-30-20-30-30, 18 oct. 2013 ; BOI-TVA-DECLA-30-20-30-40, 18 oct. 2013).

## C. – OPÉRATIONS DEVANT DONNER LIEU À FACTURATION

### ■ Sources

CGI, art. 289, I, 1 ; BOI-TVA-DECLA-30-20-10, § 20, 13 janv. 2014

**1311** Une facture doit être émise pour toutes les prestations de services et les livraisons de biens effectuées par un professionnel agissant en tant qu'assujéti à la TVA au profit d'un autre assujéti ou d'une personne morale non assujétie et ce, que l'opération réalisée par le professionnel soit effectivement soumise à la TVA ou bien exonérée par une disposition spéciale (au titre de l'application de la franchise en base, par exemple) (toutefois, V. **1322**).

**IMPORTANT** Cette obligation ne vise donc pas les professionnels qui réalisent des prestations de services pour des particuliers sauf si la prestation de service comporte l'exécution de travaux immobiliers (CGI, art. 290 quinquies). Toutefois, rien ne s'oppose à ce que des factures soient tout de même émises dans cette hypothèse. Compte tenu des sanctions lourdes applicables en cas de manquement à l'obligation de facturation (V. **1335**), il est conseillé aux professionnels qui ne sont pas certains de la qualité de leur client d'émettre une facture. L'assujéti doit impérativement conserver pendant 6 ans (LPF, art. L. 102 B) sur le territoire français, dans un lieu immédiatement accessible à toute requête de l'Administration, un double de tous les documents émis.

**Remarque** Concernant les conditions requises pour l'utilisation de logiciels ou de systèmes de caisse et le caractère obligatoire de ce type de système pour certains professionnels, V. **1820**.

**1312** Une facture doit également être émise pour les acomptes perçus avant la réalisation effective de la prestation de service ou de la livraison de biens.

**Remarque** Constitue une facture tout document délivré dans les conditions prévues par le Code général des impôts et ses annexes, notamment au regard des mentions obligatoires (V. **1317**), quelle que soit la qualification donnée à ce document par les parties (quittance, note, relevé, compte rendu, etc.).

**1313** Par ailleurs les règles de facturation s'appliquent, en principe, aux opérations effectuées ou réputées effectuées sur le territoire français. En revanche, les opérations dont le lieu se situe, en application des règles de territorialité, sur le territoire d'un autre État membre de l'Union européenne doivent être facturées conformément à la réglementation de cet État.

**IMPORTANT** Les professionnels doivent donc s'assurer et demander à leurs fournisseurs que les factures qui leur sont délivrées au titre d'une opération réalisée sur le territoire d'un autre État membre de la Communauté européenne soient conformes à la réglementation communautaire.

## D. – DATE D'ÉMISSION DES FACTURES

### ■ Sources

CGI, art. 289, I, 3 ; C. com., art. L. 441-3 ; BOI-TVA-DECLA-30-20-10, § 580, 13 janv. 2014

**1314** En principe, les factures doivent être émises dès la réalisation de la livraison de biens ou de la prestation de services.

**IMPORTANT** Pour les ventes dont le prix n'est pas fixé au moment de la vente mais est néanmoins déterminé par des éléments ne dépendant plus de la volonté des parties (ex. : contrats de vente se référant à une cotation ultérieure pour la détermination du prix), la facture devra être émise dès que le prix sera connu.

**1315** Toutefois, l'Administration tolère un différé général de la facturation s'il ne dépasse pas les quelques jours que peuvent justifier les nécessités de la gestion administrative du cabinet. Un différé de facturation est également admis (1 mois maximum) pour les livraisons de biens meubles corporels : la facture peut être établie,

dans ce délai, au plus tard au moment de la remise du bien au client ou, lorsque le client prend en charge le transport, au plus tard au jour de l'expédition du bien. Si ce délai est supérieur à un mois, la facture doit être émise sans attendre la remise ou l'expédition du bien.

**IMPORTANT** Les professionnels qui réalisent des opérations fréquentes au profit d'un même client au cours du même mois civil peuvent être dispensés de délivrer des factures pour chacune de leurs opérations et procéder à une facturation globale sous réserve que :

- soient remis aux clients des **bons de livraison de biens ou de fournitures de services** émis en double exemplaire qui comportent l'identité et l'adresse du client, la date de l'opération ainsi que la quantité et la dénomination précise des biens livrés ou services fournis ;
- le **délai de facturation n'excède pas un mois**, la facturation périodique ou récapitulative devant donc être émise, au plus tard, à la fin du mois civil au cours duquel le fait générateur de la livraison du bien ou de la fourniture du service est intervenu ;
- les **factures récapitulatives comportent les mentions obligatoires** prévues pour la généralité des factures ainsi que la référence aux bons de livraisons ou de fourniture de services.

**1316** Enfin, les prestations de services fournies par un professionnel, établi en France, dans un autre État de l'UE et dans lequel son client, redevable de la taxe, a le siège de son activité économique ou un établissement stable, auquel la prestation est rendue, peuvent être facturées, au plus tard, le 15 du mois qui suit celui au cours duquel la prestation a été réalisée.

## E. – MENTIONS OBLIGATOIRES

### 📖 Sources

CGI, art. 289 ; CGI, ann. II, art. 242 nonies A ; BOI-TVA-DECLA-30-20-20-10, 18 oct. 2013

**1317** Les mentions obligatoires prévues par la législation et la réglementation fiscale ne sauraient faire échec aux autres réglementations et notamment aux dispositions du Code de commerce. Certaines opérations intra-communautaires impliquent la prise en compte de mentions spécifiques.

**IMPORTANT** Chaque mention manquante ou inexacte peut faire l'objet d'une **amende de 15 €**, étant précisé que cette dernière ne peut excéder le quart du montant de la facture litigieuse (CGI, art. 1737, II).

**1318** Sauf dans les cas spécifiques prévus pour les factures aux particuliers, les factures de faible montant et les factures d'escompte, les mentions obligatoires exigées pour les opérations réalisées sur le territoire national sont les suivantes :

- le **nom complet** (ou de raison) et l'**adresse du professionnel assujetti et de son client** ;
- le **numéro individuel d'identification** attribué au professionnel assujetti sous lequel il a effectué la livraison de biens ou la prestation de services, et ce même si l'opération est réalisée en France (sauf bien évidemment pour les professionnels ne réalisant que des opérations exonérées qui ne disposent pas d'un tel numéro) ;
- sa **date de délivrance** ou la **date d'émission pour les factures transmises par voie électronique** ;
- un **numéro unique fondé sur une séquence chronologique et continue** ;

**En pratique** La numérotation des factures peut être établie dans ces conditions par séries distinctes lorsque les conditions d'exercice de l'activité de l'assujetti le justifient (ex. : existence de plusieurs catégories de clients pour lesquels les règles de facturation ne sont pas identiques : assujettis ou particuliers).

➤ sur chaque ligne de la facture, doivent également figurer :

- la **date de réalisation** de la prestation de services, de la vente ou du versement de l'acompte lorsque cette date est différente de la date de délivrance ou d'émission de la facture ;
- pour chacun des biens livrés ou services rendus : la **quantité** (taux horaire par exemple), la **dénomination précise**, le **prix unitaire hors taxes**, le **taux de TVA applicable** ou, le cas échéant, le bénéfice d'une exonération ;

**En pratique** Les montants figurant sur la facture peuvent être exprimés dans toute monnaie, pour autant que le montant de taxe à payer soit déterminé en euros en utilisant le mécanisme de conversion prévu à l'article 266, 1 bis du CGI. L'Administration recommande aux professionnels qui établissent des factures en devises étrangères qu'ils indiquent sur les factures le taux de change applicable (RES n° 2006/11 (TCA), 7 févr. 2006).

- tous **rabais, remises, ristournes ou escomptes** acquis et chiffrables lors de l'opération et directement liés à cette opération ;
- le **montant de la taxe à payer** et, pour chaque taux d'imposition, le **total hors taxe** et la **taxe correspondante** mentionnés distinctement ;

**IMPORTANT** Si le professionnel assujetti est amené à facturer une TVA autre que la TVA française, l'assujetti doit préciser très clairement qu'il s'agit de la taxe de tel ou tel pays étranger.

► **en cas d'exonération** ou lorsque le client est redevable de la taxe, la **référence au texte** ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'une mesure d'exonération ou d'un régime d'auto-liquidation ;

**IMPORTANT** Les bénéficiaires de la franchise en base doivent toujours indiquer sur les factures qu'ils sont susceptibles de délivrer la mention : « TVA non applicable, art. 293, B du CGI ».

- la **date à laquelle le règlement doit intervenir** ;
- les conditions d'escompte ;
- lorsque, pour l'opération dont il s'agit, le preneur sis dans un autre État de l'UE est le redevable de la taxe (mécanisme d'autoliquidation de la taxe), la mention « Autoliquidation » ;
- lorsque la facture est éditée par le preneur, la mention « Autofacturation » ;
- le taux des **pénalités exigibles** le jour suivant la date de règlement mentionnée sur la facture.

**1319** La délivrance d'une facture ne mentionnant pas la TVA doit être justifiée par une mention spécifique (par exemple, « TVA non applicable, art. 293 B du CGI » pour les professionnels relevant de la franchise en base). Ainsi, la réception ou l'émission d'une facture ne mentionnant ni la TVA (prix HT, taux de TVA applicable et prix TTC) ni une mention spéciale justifiant d'une exonération **doit alerter le professionnel sur le caractère non régulier de la facture**. Dans cette hypothèse, il est nécessaire, selon le cas, soit d'émettre une facture rectificative lorsque l'omission est imputable au professionnel soit, dans l'hypothèse inverse, de réclamer une facture rectificative à son fournisseur. À défaut de pouvoir produire une facture rectificative, l'Administration et le juge administratif considèrent que :

- le prix figurant sur la facture est un prix TTC (CJUE, 7 nov. 2013, aff. 249/12 et 250/12 ; CE, 14 déc. 1979, n° 11798 ; BOI-TVA-BASE-10-20-20, § 30, 12 sept. 2012) ;
- le montant de la TVA est dû par celui qui a omis de la mentionner mais n'est pas déductible chez le client.

## F. – DISPENSES

### 📖 Sources

BOI-TVA-DECLA-30-20-20-20, 18 oct. 2013

- 1320 Dispenses visant certaines mentions obligatoires** – L'Administration admet que :
- toutes les mentions obligatoires ne soient pas portées sur les **factures délivrées à de simples particuliers**, lorsque l'article 289 du CGI ne fait pas obligation au fournisseur de délivrer une facture ;
  - les **factures dont le montant total hors taxe est inférieur ou égal à 150 € H.T** ne mentionnent pas les informations suivantes :
    - le numéro individuel d'identification (sauf si ce numéro est obligatoire au regard d'une autre disposition) ;
    - la référence au texte ou à toute autre mention indiquant que l'opération bénéficie d'une mesure d'exonération ;
  - les **factures d'acomptes** peuvent ne pas mentionner l'ensemble des mentions obligatoires lorsque les informations nécessaires à leur établissement ne sont pas connues au moment de leur émission.

**IMPORTANT** Ainsi, peuvent ne pas être déterminés au moment de l'émission de la facture d'acompte : la date exacte de l'opération, la quantité ou le prix exact du bien ou service lorsqu'ils sont variables ou aléatoires.

- 1321** Par ailleurs, les professionnels qui réalisent une prestation non imposable en France et pour laquelle le redevable de la taxe est un preneur établis dans un autre État membre de l'UE sont dispensés de faire figurer sur la facture :
- le prix unitaire HT ;
  - le taux de TVA légalement applicable ;
  - les rabais, remises, ristournes ou escomptes directement liés à cette opération ;
  - le montant de la taxe à payer.

**1322 Dispense générale de facturation** – Les assujettis sont dispensés de facturer leurs opérations effectuées sur le territoire français ou réputées telles et exonérées de TVA en application des dispositions des articles 261 à 261 E du CGI.

**Remarque** Cette disposition s'applique également aux factures d'acompte afférentes à de telles opérations.

Sont donc notamment concernés par cette mesure :

- les **professionnels de santé** pour les actes de soins aux personnes dans le cadre d'une profession médicale ou paramédicale réglementée (V. **1664**) ;
- les professionnels exerçant des **activités d'enseignement exonérées** (V. **1682**) ;
- les activités de **formation professionnelle continue** exonérées (V. **1686**).

En revanche, les professionnels bénéficiant du régime de la franchise en base ne sont pas dispensés fiscalement d'émettre des factures pour leurs opérations non soumises à la taxe.



**IMPORTANT** Ces règles ne dispensent pas les opérateurs de respecter les obligations qui leur sont imposées par d'autres dispositions fiscales ou par d'autres réglementations, telles que, par exemple et le cas échéant, celles prévues par l'article L. 441-3 du Code de commerce qui prévoit que tout achat de produits ou toute prestation de service pour une activité professionnelle doit faire l'objet d'une facturation. Concrètement, cette dispense fiscale a donc surtout pour effet, pour les opérations concernées, de ne plus rendre passible des sanctions fiscales prévues à l'article 1737 du CGI l'absence des mentions jusqu'à présent obligatoires ou le défaut d'émission de facture.

## G. – EXEMPLE DE FACTURATION

1323

**Jacques BOULIER**  
Expert-comptable DPE  
1, allée des Roseaies  
71000 MACON  
Tél : 06 00 00 00 00  
Siret : XXX XXX XXX XXXXX  
N° TVA : FRXXX XXXX XXXX

Monsieur Jean MARTIN  
3, rue de la Construction  
75020 Paris

Paris, le 19 février 2018

### Facture n° 025/2018

Prestation	Quantité	Prix unitaire H.T	Taux de TVA	Réduction	Total H.T
Etablissement paie de janvier 2018	1	100 €	20 %	-	100,00 €
Tenue comptabilité Novembre/décembre	2	100 €	20 %	-	200,00 €
Déplacement	1	50 €	20 %	-	50,00 €
				Total H.T	350,00 €
				TVA 20 %	70,00 €
				TVA 10 %	-
Date de règlement : 15 avril 2018 Conditions d'escompte : Sans Pénalités de retard : 10 annuels				<b>Total TTC</b>	<b>420,00 €</b>

*(le cas échéant) Membre d'une association agréée acceptant à ce titre le règlement des honoraires par chèque et carte bleue*

\*Le débiteur professionnel des sommes dues à l'avocat, qui ne s'acquiesce pas régliées à bonsoir date, est redevable de plein droit d'une indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement d'un montant de 40 € (art. D.441-3 du Code de commerce). Lorsque les frais de recouvrement exposés sont supérieurs au montant de cette indemnité forfaitaire, le créancier peut demander une indemnisation complémentaire, sur justification (art. L.441-6 alinéa 12 du Code de commerce).

## H. – OPÉRATIONS ANNULÉES OU RÉSILIÉES

### 📖 Sources

CGI, art. 272, 1 ; CGI, 289, I, 5 ; BOI-TVA-DED-40-10-20, 5 avr. 2017

**1324 Opération résiliée ou annulée** – Une opération doit être considérée comme :

- **annulée**, à la date à laquelle, après avoir passé commande et versé des acomptes, le client qui renonce à passer commande, se fait rembourser ses versements ;
- **résiliée**, à la date où les parties sont replacées dans la situation antérieure à l'opération.

La TVA acquittée au titre d'opérations qui s'avèrent résiliées ou annulées peut être récupérée par les professionnels à condition que :

- les opérations correspondantes soient imposables ;
- la facture initiale soit rectifiée, soit à l'aide d'une facture nouvelle, soit par l'établissement d'une note d'avoir.

**1325 Facture de remplacement** – La facture de remplacement doit porter la référence exacte de la facture initiale et la mention expresse de l'annulation de cette dernière.

**1326 Note d'avoir** – Lorsque la rectification des factures s'entend de l'envoi d'une note d'avoir, celle-ci doit :  
– faire référence de manière explicite à la facture initiale (numéro et date de la facture) ;

En cas d'impossibilité de mentionner la référence à la facture initiale (ex : remises de fin d'année, etc.), les notes d'avoir peuvent faire référence à un ensemble de factures ou au contrat auquel se rapportent les factures en cause. Dans cette hypothèse, la note d'avoir doit préciser la période au cours de laquelle ces factures ont été émises.

- comporter l'ensemble des mentions prévues par la réglementation en vigueur.

Cependant, l'Administration **admet, à titre de règle pratique**, que si la personne qui a réalisé les opérations taxables facturées entend bénéficier de l'imputation ou de la restitution de la TVA afférente au prix ou à la partie du prix qui n'est pas exigible ou dont il est fait remise, la note d'avoir doit porter référence à la facture initiale et indiquer le montant « hors taxe » du rabais consenti ainsi que le montant de la TVA correspondante.

**IMPORTANT** Si le professionnel renonce à l'imputation ou au remboursement de cette taxe, la personne qui a réalisé l'opération taxable peut faire connaître à son client que le rabais est « net de taxe ». Sous la double réserve qu'une mention dans ce sens soit apposée sur la note d'avoir et que le montant de la TVA porté sur la facture initiale ne soit pas modifié, il est admis de dispenser le client de procéder à la rectification de la déduction opérée au vu de cette facture.

La note doit, en outre, mentionner les noms et adresses des parties ainsi que le montant du total hors taxe et de la TVA due après application de la réduction de prix.

**Remarque** Cette dernière mesure a été introduite notamment pour mettre fin à certaines pratiques consistant à émettre des notes d'avoir dont le contenu ne permettait de les rattacher que très difficilement à une ou plusieurs opérations données et, par suite, aux montants en définitive concernés.

**1327 Opérations impayées** – En cas de facture restée impayée **alors qu'elle a donné lieu à enregistrement du chèque lors de sa réception**, la TVA peut également être récupérée.

Le professionnel doit être en mesure d'établir, par tous les moyens de droit ou de fait, que sa créance est réellement irrécouvrable. En pratique, cette condition est considérée comme satisfaite dès lors qu'il a épuisé son droit de poursuite à l'égard de son débiteur.

Cette preuve est apportée notamment lorsque le professionnel établit que son **débiteur est décédé, a disparu sans laisser d'adresse** ou que le règlement a été effectué à l'aide d'un **chèque volé ou sans provision**.

Ainsi, l'Administration a précisé que lorsque le prix est réglé au moyen de chèques qui se révèlent volés ou sans provision, la récupération de la TVA acquittée par le commerçant peut intervenir dès que celui-ci justifie du caractère irrécouvrable de sa créance, c'est-à-dire, notamment :

- lorsqu'il établit qu'il a été réglé au moyen de chèques volés ;
- ou, dans le cas de règlement au moyen d'un chèque sans provision, lorsqu'il a exercé toutes les voies de recours prévues par la loi.

La récupération de TVA est subordonnée en outre à l'envoi aux clients de duplicatas des factures initiales, indiquant que le prix est demeuré impayé et que la taxe correspondante ne peut pas faire l'objet d'une déduction. **Lorsque le débiteur a disparu, le commerçant est dispensé de toute formalité de rectification de la facture initiale** (Rép. Min. Hamelin n° 74851, JO AN 13 déc. 2005 ; BOI-TVA-DED-40-10-20, § 40, 5 avr. 2017).

**1328** Cette preuve est également apportée lorsque le débiteur a fait l'objet d'un **jugement de redressement judiciaire** (à la date du jugement arrêtant le plan de redressement pour la quotité de la créance demeurant impayée, ou dès la date de décision de justice qui prononce la liquidation judiciaire).

Dans cette hypothèse, le professionnel doit adresser à son débiteur un duplicata de la facture initiale surchargée de la mention « facture demeurée impayée pour la somme de XX € (prix hors taxe) et pour la somme de X € (TVA correspondante) qui ne peut faire l'objet d'une déduction (CGI, art. 272) ».

Le professionnel est toutefois dispensé d'adresser ce duplicata pour chaque facture impayée, à condition qu'il délivre à chaque client défaillant un état récapitulatif des factures impayées qui mentionne pour chacune d'entre elles :

- le numéro d'ordre, le libellé, la date et la référence du numéro d'enregistrement de la facture initiale ;
- le montant hors taxe ;
- la mention « facture impayée pour la somme de XX € (HT) et pour la somme de € (taxe correspondante) qui ne peut faire l'objet d'une déduction (CGI, art. 272) ».

Une copie de l'état récapitulatif doit être conservée à l'appui de la comptabilité. Un exemplaire doit être produit au service des impôts lorsque celui-ci en fait la demande.

**1329 Modalités de récupération** – La récupération de la TVA relative à une opération annulée, résiliée ou impayée s'effectue :

- **par imputation** de la taxe à récupérer ligne 21 (cadre B) de la déclaration CA 3 (professionnels relevant du régime réel normal) (V. **1553**) ;
- **ou sur la déclaration annuelle de régularisation CA 12** pour les professionnels relevant du régime simplifié d'imposition (V. **1491**).

## I. – ESCOMPTES CONDITIONNELS

### 📖 Sources

BOI-TVA-DED-40-10-20, § 100, 5 avr. 2017 ; BOI-TVA-DECLA-30-20-20-10, § 240, 18 oct. 2013

**1330** Il arrive fréquemment qu'une facture porte mention d'un escompte qui sera consenti en cas de paiement comptant ou sous un certain délai. Il est admis, dans ce cas, que le vendeur soit dispensé d'adresser ultérieurement une note d'avoir à ses clients, sous réserve qu'une mention apposée sur la facture précise que, dans le cas où ceux-ci usent de la faculté de bénéficier d'un escompte qui leur est offerte, **seule la taxe correspondant au prix effectivement payé par eux ouvre droit à déduction.**

**IMPORTANT** Par analogie avec la faculté ouverte en cas d'établissement d'une note d'avoir, le vendeur peut aussi renoncer à l'imputation de la taxe correspondant à l'escompte offert. Il doit, dans ce cas, apposer sur sa facture une mention précisant que l'escompte offert est « net de taxe ».

## J. – ERREURS OU IRRÉGULARITÉS DE FACTURATION

### 📖 Sources

CGI, art. 283, 3, 4 et 4 bis ; CGI, art. 1737, II

**1331 TVA facturée par erreur** – Les professionnels qui mentionnent la TVA sur une facture sont redevables de la taxe du seul fait de sa facturation.

En conséquence, lorsque la TVA a été mentionnée à tort sur une facture (erreur de taux ou imposition d'une opération exonérée), elle ne peut pas être restituée et le client ne peut pas déduire la TVA qui lui a été facturée à tort. Toutefois, dans la mesure où la bonne foi des parties est reconnue, l'Administration admet que la taxe acquittée à tort soit imputée ou restituée sous réserve de l'envoi d'une facture nouvelle annulant et remplaçant expressément la précédente.

**Remarque** La CJCE et le Conseil d'État ont admis une position plus souple que celle de l'Administration en décidant que l'émetteur d'une facture mentionnant à tort la TVA (opération exonérée ou hors champ), **qu'il soit ou non de bonne foi, doit pouvoir régulariser la situation dès lors qu'il a éliminé tout risque de déduction de la TVA par le client ou permis à l'Administration de récupérer la TVA déduite par ce client** (CE, n° 297059, 14 avr. 2008 ; CJUE, aff. n° 566/07, 18 juin 2009 ; CE, n° 330153, 16 mai 2011). L'Administration n'a toutefois pas encore, à ce jour, modifié sa doctrine et continue à exiger que la bonne foi des parties ne soit pas contestée.

**IMPORTANT** Les professionnels qui mentionnent la TVA sur une facture au titre d'une opération fictive (ex. : factures comportant un prix qui n'a pas été effectivement acquitté par le client) sont redevables de la totalité de la taxe correspondante sans possibilité de restitution et le client ne peut opérer aucune déduction. Aucune mesure de tolérance ne s'applique dans cette situation. Toutefois, les juges ont une position plus souple (V. les précisions données ci-dessus).

Enfin, le professionnel en faveur duquel a été effectuée une livraison de biens ou une prestation de services **et qui savait ou ne pouvait ignorer** que tout ou partie de la TVA due sur cette livraison ou sur toute livraison antérieure de mêmes biens, ou sur cette prestation ou toute prestation antérieure des mêmes services, ne serait pas reversée de manière frauduleuse **est solidairement tenu, avec la personne redevable, d'acquitter cette taxe** (V. **1335**).

**1332 Absence d'une mention obligatoire** – Comme nous l'avons déjà précisé, chaque mention manquante ou inexacte peut faire l'objet d'une amende de 15 € sans toutefois que le montant total de l'amende puisse excéder le quart du montant de la facture concernée (CGI, art. 1737, II).

Toutefois, la facture constitue, pour l'exercice du droit à déduction, un document fondamental puisqu'il permet de justifier formellement de l'existence d'une créance de TVA sur le Trésor. Si, l'une de ces conditions d'exercice du droit à déduction de la TVA n'est pas satisfaite, la déduction de la taxe est susceptible d'être remise en cause. **Tel est notamment le cas lorsque l'importance ou la nature des manquements, inexactitudes ou omissions constatés ne permettent pas de considérer le document présenté comme une facture.**

**1333** Cela étant, il est précisé que la seule omission ou inexactitude de l'une des mentions obligatoires n'entraîne pas nécessairement la remise en cause de la validité d'une facture pour l'exercice des droits à déduction de la taxe dès lors que l'opération est justifiée dans sa réalité et qu'elle satisfait par ailleurs aux autres conditions posées pour l'exercice du droit à déduction.

Si la mention de certaines informations peut constituer une des conditions posées pour l'application d'un régime de TVA spécifique (livraisons intracommunautaires, franchise en base, etc.), **une simple omission ou inexactitude en matière de mentions obligatoires n'a pas pour effet, dans la généralité des cas, d'entraîner une remise en cause du régime appliqué.**

Dans tous les cas, l'Administration s'attache à prendre en compte les circonstances dans lesquelles ces omissions et inexactitudes sont intervenues.

**1334 Cas particulier de l'absence de mention de la TVA** – L'oubli de la mention sur une facture de la TVA elle-même empêche bien évidemment le client de procéder à sa déduction. Par ailleurs, dans une telle hypothèse, **le prix facturé est considéré comme constituant un prix TTC (V. 1319).**

Toutefois, dans la mesure où la bonne foi des parties est reconnue, l'Administration admet que la situation soit rétablie par l'envoi d'une facture nouvelle annulant et remplaçant expressément la précédente.

## K. – SANCTIONS EN CAS D'ABSENCE DE FACTURE, D'OPÉRATION FICTIVE OU DE FAUSSE FACTURE

### ■ Sources

CGI, art. 1737, I ; BOI-CF-INF-10-40-40, 12 sept. 2012

**1335** Les agents des impôts peuvent, dans le cadre de la procédure du droit d'enquête, effectuer des contrôles inopinés en vue de rechercher les manquements aux règles et obligations de facturation.

**Tout achat pour lequel une facture régulière n'est pas présentée est réputé avoir été effectué en fraude.** Dans ce cas, l'acheteur est tenu soit personnellement, soit solidairement avec le vendeur, s'il est connu, de payer la TVA sur l'achat correspondant majoré des pénalités prévues en cas de manquement délibéré (intéret de retard + majoration de 80 %).

Toutefois, en lieu et place de cette solidarité de paiement, l'Administration est en droit de refuser au professionnel la déduction de la TVA concernée lorsqu'elle apporte la preuve que ce dernier a participé sciemment ou aurait dû savoir qu'il participait à une opération frauduleuse (CGI, art. 272, 4 bis).

Jusqu'au 30 décembre 2015, ces dispositions ne s'appliquaient qu'aux opérations de livraison de biens et donc, de facto, ne concernaient que peu les professionnels libéraux. À compter du 31 décembre 2015, cette possibilité pour l'Administration de refuser la déduction de la TVA a été étendue aux prestations de services rendues par des professionnels qui participent ou auraient dû savoir qu'ils participaient à de telles opérations (L. fin. rect. 2015 n° 2015-1786, 29 déc. 2015).

**1336** En outre, entraîne l'application d'une amende fiscale égale à :

- **50 % du montant des sommes versées ou reçues**, le fait de travestir ou dissimuler l'identité ou l'adresse de ses fournisseurs ou de ses clients, les éléments d'identification mentionnés aux articles 289 et 289 B et aux textes pris pour l'application de ces articles ou de sciemment accepter l'utilisation d'une identité fictive ou d'un prête-nom ;
- **50 % du montant de la facture**, le fait de délivrer une facture ne correspondant pas à une livraison ou à une prestation de service réelle ;
- **50 % du montant de la transaction**, le fait de ne pas délivrer une facture (CGI, art. 1737, I).

**Remarque** Dans ce dernier cas, le client est solidairement tenu au paiement de cette amende. Toutefois, lorsque le fournisseur apporte, dans les trente jours de la mise en demeure adressée par l'Administration, la preuve que l'opération a été régulièrement comptabilisée, il encourt une amende réduite à 5 % du montant de la transaction. Cette amende ne s'applique évidemment pas dans le cas de prestations de services fournies à des particuliers.

**IMPORTANT** En cas d'achat ou de vente sans facture, les sanctions prévues par le Code du commerce sont applicables indépendamment des sanctions fiscales (amende pouvant s'élever au maximum à 75 000 € ou à 50 % de la somme facturée ou de celle qui aurait dû l'être pour les personnes physiques (C. com., art. L. 441-4). Par ailleurs, l'achat vente sans facture peut être constitutif d'un délit pénal (CGI, art. 1741) et entraîner notamment la mise sous séquestre de l'entreprise et du patrimoine de l'auteur du délit (CGI, art. 1751).

# TVA sur les dépenses

## I. Objet et portée du droit à déduction

### A. – FONDEMENT DU SYSTÈME

#### ■ Sources

BOI-TVA-DED-10-10, 12 sept. 2012

**1337** Le système de TVA prévoit que sont **soumises à la taxe les opérations réalisées à chacun des stades de la production** et de la distribution des biens et services mais que le **droit à déduction permet l'effacement de cette imposition** chez le professionnel agissant en tant qu'assujéti lorsqu'il acquiert à titre onéreux, dans le cadre de son activité imposable, des biens ou des services.

L'objectif est donc de rechercher à ce que la **TVA soit neutre** pour l'activité du professionnel.

Ce principe de neutralité est toutefois mis à mal dans le cadre de certaines opérations dès lors que le législateur a prévu certaines dispositions interdisant au professionnel de récupérer la taxe qu'il a supporté (par exemple, la TVA sur l'acquisition d'un véhicule de tourisme qui n'est jamais récupérable, V. **1359**).

### B. – DÉFINITIONS

#### ■ Sources

BOI-TVA-DED-10-20, 13 mai 2014

**1338** Pour appréhender les règles de déduction applicables, il convient de faire une distinction entre :

- les opérations qui sont situées **dans le champ d'application de la TVA** qui visent, les opérations **soumises à la taxe mais également celles qui en sont exonérées** en vertu d'une disposition expresse du CGI : ces opérations sont qualifiées d'**opérations imposables** ;

- les opérations qui sont situées **hors du champ d'application** de la TVA et qui **ne sont donc pas imposables**.

Les opérations ouvrant droit à déduction comprennent :

- les opérations dans le champ **effectivement soumises** à la taxe (par exemple les prestations des avocats, des architectes, des agents commerciaux, etc.) ;

- et **certaines opérations qui, bien qu'exonérées de la taxe, sont expressément assimilées** aux opérations taxées pour l'exercice du droit à déduction (livraisons intracommunautaires, exportations).

Les **autres opérations exonérées**, c'est-à-dire celles pour lesquelles aucune disposition expresse n'a été prévue (par exemple, professionnel sous le régime de la franchise, médecin, enseignement, etc.), **n'ouvrent aucun droit à déduction**.

### C. – GRANDS PRINCIPES

**1339** Le droit à déduction de la TVA supportée par les professionnels libéraux est de façon schématique régit par les grandes règles suivantes :

- les professionnels dont les activités sont soumises à la TVA et qui réalisent **exclusivement des opérations dans le champ d'application de la TVA ouvrant droit à déduction** peuvent déduire intégralement la taxe grevant leurs dépenses professionnelles sous réserve :

- que la dépense ne soit **pas frappée d'une mesure d'interdiction de récupération** (V. **1353**) ;

- qu'ils soient en possession d'une **facture** sur laquelle figurent toutes les **mentions légales** (V. **1318**) ou, en l'absence de certaines mentions légales, qu'ils soient en mesure d'**apporter la preuve par tous moyens que la dépense a été effectivement supportée pour les besoins d'une de ses opérations imposables** (CE, 26 mars 2012, n° 326323) ;

**IMPORTANT** La facture doit avoir été délivrée par une personne elle-même assujéti et légalement autorisée à faire figurer la TVA sur la facture. On rappelle toutefois que les tickets de cartes bancaires (ou les relevés mensuels de la banque qui récapitulent les achats opérés avec ce moyen de paiement) ne constituent pas des factures permettant de justifier la déduction de la TVA (Rép. min. Prél., JO AN 17 févr. 2004, p. 1213).

Lorsque la taxe déductible a été acquittée par le professionnel lui-même au titre d'une acquisition intracommunautaire ou d'une livraison à soi-même, la justification de la déduction résulte de la mention du prix de ces opérations sur les déclarations de

TVA souscrites pour le paiement de la taxe dont il opère la déduction. En cas d'importation, les professionnels doivent être en possession des documents douaniers les désignant comme destinataires réels des biens ou des services.

- les professionnels qui bénéficient du régime de la **franchise en base de TVA** (V. 1449) ou ceux qui réalisent exclusivement des **opérations exonérées n'ouvrant pas droit à déduction** ne doivent pas faire figurer la TVA sur leur facture et **ne peuvent opérer aucune récupération de la taxe** ayant grevé leurs dépenses professionnelles ;
- la dépense doit être engagée pour les **besoins d'une opération du professionnel ouvrant droit à déduction** ;
- les professionnels ayant la qualité d'**assujettis partiels** (professionnels qui effectuent des dépenses pour la réalisation d'opérations situées dans et hors du champ d'application de la TVA) ne peuvent déduire la taxe qu'à **proportion de l'utilisation du bien ou du service pour des opérations situées dans le champ d'application de la TVA** ;

**Exemple** un conseil qui exerce sa profession à titre libéral et qui est également salarié d'une entreprise.

- les professionnels ayant la qualité de **redevables partiels** (professionnels situés dans le champ d'application de la TVA mais qui réalisent concurrentement des opérations ouvrant droit à déduction et des opérations n'ouvrant pas droit à déduction) ne peuvent déduire la taxe qu'à concurrence du **rapport existant entre les recettes ouvrant droit à déduction et les recettes totales**.

**Exemple** Il peut s'agir d'un conseil également formateur en formation professionnelle continue, soumis à la TVA pour son activité de conseil et exonéré de TVA pour son activité de formateur FPC s'il dispose d'une attestation de la DRFP.

## D. – NAISSANCE ET FIN DU DROIT À DÉDUCTION

### ■ Sources

CGI, art. 269 ; CGI, art. 271, I, 2 ; BOI-TVA-DED-10-30, 8 mars 2013

**1340** La naissance du droit à déduction coïncide avec la date d'exigibilité (V. 1294).

En matière de livraison de biens, la taxe devient récupérable au jour de la livraison. Il en résulte, en particulier, que les acomptes payés ne donnent pas lieu à déduction de la TVA tant que le bien n'est pas livré, quand bien même la facture correspondante aurait déjà été établie.

En matière de prestations de services, la TVA est récupérable au titre du mois au cours duquel est intervenu le paiement, ou la réception de la facture si cette dernière mentionne que le prestataire a opté pour le paiement de la taxe d'après les débits.

**1341** Lorsque la mention de la taxe déductible a été omise sur la déclaration de TVA, il est toujours possible de la récupérer jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit l'omission. Ainsi, dans le cadre :

- du régime réel normal d'imposition (déclaration CA 3), le montant omis doit être porté sur une ligne 21 « Autre TVA à déduire » prévue à cet effet ;
- du régime simplifié d'imposition (déclaration CA 12), ce montant doit être porté sur la ligne 25 « Omissions ou compléments de déduction ».

**IMPORTANT** On rappelle que n'est jamais déductible la TVA afférente :

- à une prestation non effectivement réalisée ;
- à une prestation fictive ;
- à une prestation, lorsqu'il est établi, au vu d'éléments objectifs, que l'assujetti savait ou aurait dû savoir que, par sa réalisation, il participait à une opération frauduleuse en matière de TVA.

En revanche, reste déductible la TVA afférente :

- à une prestation fournie à un prix anormalement élevé (CE, n° 323656, 21 oct. 2011), et ce, même si ce prix caractérise un acte anormal de gestion ;
- à un bien revendu à un prix très inférieur à son prix d'acquisition dès lors que le prix correspond au prix du marché (CAA Nancy, n° 10NC00966, 8 sept. 2011).

## II. Coefficient de déduction – Étape 1 : Montant provisoire de TVA déductible

### A. – PRINCIPE

#### ■ Sources

CGI, ann. II, art. 205 à 210 ; BOI-TVA-DED-20-10, 12 sept. 2012

**1342** La TVA supportée par un professionnel sur un bien (immobilisé ou non) ou un service qu'il acquiert, importe ou se livre à lui-même est déductible à proportion d'un coefficient dénommé « coefficient de déduction », dont le montant compris entre 0 et 1, peut varier selon le bien ou le service concerné.

**Remarque** La TVA ayant grevé une dépense du professionnel est entièrement déductible si le coefficient de déduction est égal à 1, non déductible s'il est égal à 0 et déductible à hauteur du coefficient lorsque ce dernier est compris entre 0 et 1.

**1343** Ce coefficient de déduction est le **résultat du produit de trois autres coefficients**, à savoir :

- le **coefficient d'assujettissement** qui fixe la proportion d'utilisation du bien ou du service pour des opérations du professionnel situées dans le champ d'application de la TVA (professionnels assujettis partiels) ;
- le **coefficient de taxation** qui permet de déterminer la proportion d'utilisation du bien ou du service pour des opérations ouvrant droit ou non à déduction (professionnels redevables partiels) ;
- enfin, le **coefficient d'admission** qui vise tous les professionnels soumis à la TVA et traduit l'existence d'une disposition légale ou réglementaire interdisant au professionnel de déduire, totalement ou partiellement, la TVA sur certaines de ces dépenses.

**En pratique** lorsque le coefficient d'admission est égal à 0 (véhicules de tourisme par exemple), le professionnel n'a pas à déterminer les deux autres coefficients, le droit à déduction étant par définition nul.

**IMPORTANT** Chacun de ces coefficients doit être, au préalable, arrondi à la deuxième décimale par excès. Le coefficient de déduction, produit de ces trois coefficients, est également arrondi à la deuxième décimale par excès.

**1344** Le coefficient de déduction doit être déterminé :

- à titre **provisoire lors de l'acquisition**, de l'importation ou de la première mise en service d'un bien ou d'un service ;
- et de façon **définitive avant le 25 avril de l'année suivant l'acquisition** de ce bien ou service.

Les professionnels qui deviennent redevables de la TVA en cours d'année doivent établir les coefficients définitifs avant le 31 décembre de l'année suivante.

**IMPORTANT** Le coefficient de déduction définitif ne prend en compte que les variations ayant affecté les coefficients d'assujettissement et de taxation. Le coefficient d'admission est quant à lui définitivement fixé à la date d'acquisition d'un bien immobilisé et est celui en vigueur à la date d'acquisition d'un autre bien ou service (toutefois, (V. 1397) sur les régularisations globales).

**1345** Toute différence, quelle que soit son importance, entre le coefficient provisoire et le coefficient définitif fixé l'année suivante **doit faire l'objet d'une régularisation** (déduction ou versement complémentaire).

**IMPORTANT** Sur le plan comptable, les professionnels n'ont aucune obligation particulière sur le suivi de ces coefficients. En revanche, en cas de demande de l'Administration, ils doivent être en mesure de justifier les modalités de détermination des coefficients retenus.

## B. – COEFFICIENT D'ASSUJETTISSEMENT PROVISOIRE

### 📖 Sources

CGI, ann. II, art. 206 ; BOI-TVA-DED-20-10-10, 12 sept. 2012

**1346** Le professionnel doit, sous sa propre responsabilité, traduire au travers du **coefficient d'assujettissement** dans quelle proportion le bien ou le service acquis va réellement servir à la réalisation d'opérations situées dans le champ d'application de la TVA, c'est à dire à des opérations effectivement soumises à la taxe ou légalement exonérées.

**IMPORTANT** C'est donc ce coefficient qui doit être utilisé pour les **biens (immobilisés ou non) et les services mixtes** c'est à dire ceux utilisés à la fois pour un usage privé et un usage professionnel. Par ailleurs, on précise qu'un bien qui a été exclusivement affecté à des opérations hors du champ d'application de la TVA dès l'origine (coefficient d'assujettissement égal à 0) ne peut plus ouvrir droit à déduction même en cas de changement d'affectation ultérieure à des opérations situées dans le champ d'application de la TVA.

**1347** Ce coefficient doit traduire **l'utilisation réelle de chaque bien ou service** au moment de son acquisition et doit donc être déterminé selon les critères les plus pertinents en fonction de la nature de chaque dépense :

- surface affectée à l'activité professionnelle dans le champ de la taxe pour un local ;
- temps d'utilisation pour un appareil ou un ordinateur ;
- répartition de la masse salariale affectée à chacune des activités, etc.

**Exemple** Au cours de l'année 2018, un architecte acquiert un local d'une superficie totale de 245 m<sup>2</sup> au prix de 1 000 000 € HT (200 000 € de TVA) pour l'exercice de son activité professionnelle. Il réserve toutefois 85 m<sup>2</sup> du local pour son habitation personnelle. Le local étant affecté à des opérations dans et hors du champ d'application de la TVA (usage d'habitation), le coefficient d'assujettissement est égal à :  $(245 - 85) / 245 = 0,65306$ , arrondi à 0,66.

**IMPORTANT** En principe, le professionnel doit calculer un coefficient d'assujettissement pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Il peut toutefois, par année civile, **sans formalité préalable et sous réserve d'être en mesure**

d'en justifier, retenir pour l'ensemble des biens et des services utilisés à la fois pour des opérations dans et hors du champ d'application de la taxe, un **coefficient d'assujettissement unique**. Par ailleurs, les professionnels qui le souhaitent, peuvent demander l'autorisation à l'Administration de déterminer leur droit à déduction pour l'ensemble de leurs dépenses (mixtes ou non mixtes) en appliquant une **clef de répartition calculée en fonction de la quote-part des recettes taxables par rapport aux recettes totales** (autrement dit, l'ensemble des dépenses des entreprises qui appliqueraient cette dérogation serait réputée mixte). Cette autorisation, sollicitée par **simple demande sur papier libre** auprès de la direction départementale des finances publiques dont relève le professionnel, s'applique **pendant une année civile entière**. Elle est renouvelée par **tacite reconduction** sauf dénonciation par le contribuable ou par l'Administration avant le 31 décembre de l'année considérée.

**1348** Sur les incidences de la règle selon laquelle une dépense affectée en partie à une activité dans le champ et en partie à une activité hors du champ d'application de la TVA ne peut ouvrir droit à déduction que si elle est affectée lors de l'acquisition au moins à 10 % à l'activité située dans le champ d'application de la TVA (V. **1354**).

## C. – COEFFICIENT DE TAXATION PROVISOIRE

### ■ Sources

CGI, ann. II, art. 206, III ; BOI-TVA-DED-20-10-20, 10 juin 2013

**1349** Le second coefficient dit « **coefficient de taxation** » traduit le principe selon lequel, pour les opérations entrant dans le champ d'application de la TVA, réalisées par le professionnel, **seule peut être déduite la taxe grevant des biens ou des services utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction**.

**IMPORTANT** Ce coefficient correspond à l'ancien prorata de déduction que devaient calculer les professionnels redevables partiels avec comme différence, d'une part, que le calcul de ce coefficient se fait de manière identique quelle que soit la nature du bien ou du service (immobilisation ou autres biens et services) et, d'autre part, que les subventions non imposables à la TVA (ainsi que les intérêts moratoires perçus ou les produits financiers accessoires) ne sont pas prises en compte.

**1350** Ce coefficient est :

- égal à 1 lorsque le bien ou le service est utilisé, en tout ou partie, à des opérations imposables et que ces dernières ouvrent toutes droit à déduction ;
- égal à 0 lorsque le bien ou le service n'est aucunement utilisé à des opérations imposables ou non imposables ouvrant droit à déduction ;
- déterminé de **manière forfaitaire** lorsqu'il s'agit d'un bien ou d'un service utilisé de façon mixte, c'est-à-dire dès l'instant où ce bien ou ce service est utilisé concurremment pour la réalisation d'opérations imposables ouvrant droit à déduction et pour la réalisation d'opérations imposables n'ouvrant pas droit à déduction ; ce coefficient doit alors être calculé selon la formule suivante :

Montant annuel du chiffre d'affaires HT afférent aux opérations ouvrant droit à déduction  
y compris les subventions imposables et les refacturations de frais (CE, 23 janv. 2015, n° 365520)

Montant du numérateur + montant annuel du chiffre d'affaires HT afférent aux opérations  
n'ouvrant pas droit à déduction

**1351** Toutefois, pour la détermination de ce rapport, ne sont pas pris en compte le CA généré :

- par les opérations financières et immobilières accessoires exonérées de TVA si toutes les autres opérations du professionnel sont effectivement imposables (coefficient de taxation restant dans ce cas précis fixé à 1) ;
- par les livraisons à soi-même de biens immobilisés ;
- par les subventions non imposables.

**1352** Il convient lors de l'acquisition de déterminer un coefficient de taxation provisoire en prenant en compte les **recettes annuelles afférentes aux opérations de l'année précédente**.

Lorsque le professionnel a constitué des **secteurs d'activité distincts** (V. **1399**).

Quand bien même une affectation plus fine s'avérerait possible, **ces montants ne peuvent en aucun cas être limités au chiffre d'affaires auquel la dépense concourt effectivement**.

**Exemple** Les recettes d'un professionnel réalisant exclusivement des opérations dans le champ d'application de la TVA (coefficient d'assujettissement égal à 1) s'élève, au titre des opérations ouvrant droit à déduction, à 150 000 € et, au titre des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, à 50 000 €. Il supporte une dépense qui concourt à des opérations ouvrant droit à déduction à hauteur de 12 000 € et à des opérations n'ouvrant pas droit à déduction à hauteur de 30 000 €. Le coefficient de taxation forfaitaire de cette dépense mixte reste égal à  $150\,000 / (150\,000 + 50\,000) = 0,75$  et non à  $12\,000 / (12\,000 + 30\,000)$ .



**IMPORTANT** En principe, le professionnel doit calculer un coefficient de taxation pour chacun des biens et services qu'il acquiert. Toutefois, il peut également, par année civile, retenir pour l'ensemble des biens et des services acquis un coefficient de taxation unique, calculé de manière forfaitaire sans autorisation préalable de l'Administration.

## D. – COEFFICIENT D'ADMISSION PROVISOIRE

### 📖 Sources

CGI, art. 273, 1 et 2 ; CGI, art. 298 ; CGI, ann. II, art. 206 ; BOI-TVA-DED-20-10-30, 12 sept. 2012 ; BOI-TVA-DED-30-30-10, 4 mars 2013 ; BOI-TVA-DED-30-30-30, 12 sept. 2012 ; BOI-TVA-DED-30-30-40, 5 avr. 2017 ; BOI-TVA-DED-30-30-50, 26 mars 2013

### 1° Principe

**1353** Le coefficient d'admission d'un bien ou d'un service dépend uniquement de la réglementation en vigueur. Il a pour objet de traduire l'existence d'une réglementation particulière qui interdit au professionnel de déduire tout ou partie de la taxe afférente à certains biens ou services. La valeur à retenir au titre de l'année est celle constatée en début de période, quelles que soient les évolutions de la réglementation intervenues au cours de l'année d'acquisition.

Sur les incidences d'un changement de réglementation au cours des années suivantes (V. **1397**).

**1354** Les dépenses des professionnels les plus courantes susceptibles d'être visées par une mesure d'exclusion totale ou partielle sont les dépenses de logement et d'hébergement et celles afférentes aux véhicules ainsi que les frais de déplacement et les biens fournis sans rémunération ou pour un prix trop bas.

**IMPORTANT** On rappelle par ailleurs que le coefficient d'admission d'un bien ou d'un service est nul lorsque le bien ou le service est utilisé par le professionnel à plus de 90 % à des fins étrangères à son entreprise (CGI, art. 206, IV, 2, 1°)

**Remarque** La France a été autorisée par la commission européenne à pratiquer une telle exclusion. On signale toutefois que la CJUE a rendu une décision selon laquelle la formulation de cette autorisation (en l'espèce, il s'agissait de la même autorisation délivrée à l'Allemagne) qui vise notamment des « fins étrangères à l'entreprise » ne vise pas les opérations hors du champ d'application de la TVA. Ainsi, un professionnel qui utilise un bien pour son activité économique à hauteur de 5 % et, à titre privé (donc hors champ d'application) à hauteur de 95 % serait en droit déduire la TVA afférente à cette dépense à hauteur des 5 % affectés à son activité économique (CJUE 15 sept. 2016, aff. 400/15). À notre connaissance, l'Administration n'a pas commenté cette décision. On attendra avec intérêt ses commentaires sur ce point.

### 2° Dépenses de logement et d'hébergement

**1355** La TVA supportée par les professionnels pour assurer leur propre logement ou hébergement (y compris pour les hébergements occasionnels tels que les hôtels) ou celui de leur personnel est exclue du droit à déduction. De même, est exclue la TVA afférentes aux dépenses d'acquisition ou de location d'immeubles affectés au logement à titre gratuit du professionnel ou de ses salariés ainsi que la TVA sur les dépenses afférentes à ces logements (Électricité, eau, chauffage...).

**Exemple** Un professionnel effectue un déplacement professionnel avec deux salariés. En vertu de l'article 206, IV de l'annexe II au CGI, le coefficient d'admission relatif à ces dépenses est égal à 0, ce qui se traduit par un coefficient de déduction nul. La TVA afférente aux frais d'hôtel ne sera donc pas déductible.

**1356** En revanche, la TVA afférente aux dépenses de logement ou d'hébergement de tiers est admise en déduction.

**Exemple** Un professionnel expose des frais pour recevoir un client à l'hôtel. Le coefficient d'admission est alors égal à 1. La TVA correspondante est admise en déduction à hauteur du coefficient de déduction déterminé par le professionnel. Ainsi, pour un architecte ne réalisant que des opérations imposables par exemple, la TVA sur la note d'hôtel du client est intégralement déductible ( $1 \times 1 \times 1$ ).

**1357** Afin de justifier que la TVA déduite se rapporte à des dépenses engagées au bénéfice de tiers, les entreprises doivent porter, sur les factures délivrées par les fournisseurs, l'identité et la qualité des bénéficiaires. Lorsqu'une facture est délivrée au titre de dépenses supportées concurremment au bénéfice de tiers (ouvrant droit à déduction) et au bénéfice du professionnel et/ou du personnel (qui n'ouvrent pas droit à déduction), l'Administration admet que le montant de la taxe déductible soit déterminé en proportion du nombre de tiers par rapport à l'ensemble des personnes ayant bénéficié des dépenses portées sur la facture.

**Exemple** Un professionnel invite un client à participer à un congrès professionnel, deux salariés du cabinet l'accompagnent pour ce déplacement.

La TVA afférente aux frais d'hôtel pourra être déduite à hauteur de ¼.

**IMPORTANT** L'Administration admet la déduction de la TVA afférente (coefficient d'admission de 1) :

- aux emplacements de stationnement achetés ou loués pour être mis à la disposition des clients mais également des membres du personnel, dirigeants ou non, sur le lieu de travail ou à proximité du lieu de travail ;
- aux dépenses d'un déménagement imposé à un salarié pour répondre à des nécessités de gestion ;
- à la fourniture d'un logement à un salarié ou à un prestataire pour assurer la sécurité, le gardiennage et la surveillance des locaux.

### 3° Dépenses de repas, de restauration ou de spectacles

**1358** Ces dépenses sont soumises au droit à déduction dans les conditions de droit commun, quel que soit le bénéficiaire (tiers, dirigeant ou salarié).

La taxe est donc **déductible sous réserve que** :

- la dépense soit **nécessaire à l'exploitation et utilisée pour les besoins d'opérations ouvrant droit à déduction** ;

**En pratique** Afin de justifier de cette condition, nous conseillons aux professionnels de **porter sur les factures délivrées par le restaurateur l'identité et la qualité des bénéficiaires.**

- la taxe correspondante **figure distinctement sur une facture d'achat** comportant les mentions obligatoires et notamment **l'identification complète du professionnel qui supporte la facture.**

**Remarque** Toutefois, on rappelle que l'Administration admet, pour les factures inférieures ou égales à 150 € HT, que cette identification ne soit pas mentionnée par le restaurateur ou le fournisseur de spectacle, mais inscrite par le professionnel lui-même dans un espace réservé sur le document remis. À cet égard, l'identification complète s'entend du nom ou de la raison sociale du client, et de son adresse ou du lieu de son siège social.

**IMPORTANT** Les frais de petits déjeuners compris dans une prestation d'hébergement (nuit d'hôtel, petit déjeuner compris par exemple) sont considérés par l'Administration comme des frais annexes à la prestation d'hébergement. La TVA afférente au petit déjeuner ne peut donc être déduite lorsque cette prestation a été rendue au bénéfice du professionnel ou de l'un de ses salariés.

### 4° Dépenses afférentes aux véhicules de transport de personnes

**1359 Principe** - En règle générale, la taxe afférente aux **véhicules de transport de personnes** (voitures, motos, scooters, bicyclettes, bateaux, etc.) ou à usage mixte utilisés par les professionnels, à l'exclusion des exploitants d'auto-écoles (V. **1658**), sont exclus du droit à déduction.

Leur coefficient d'admission (et par voie de conséquence de déduction) est égal à 0.

**Remarque** Cette exclusion vaut également pour tous les frais accessoires liés au véhicule et notamment l'entretien et les pièces détachées (Concernant les exclusions frappant certains carburants, V. **1361**). En revanche, l'exclusion ne s'applique pas aux équipements spéciaux comme les postes émetteurs ou double-commandes.

L'exclusion du droit à déduction est également valable pour les véhicules loués ou pris en leasing (crédit-bail). Ainsi, les redevances de crédit-bail doivent être comptabilisées et déduites des recettes pour leur montant TTC et la TVA ne peut être récupérée.

**IMPORTANT** Le critère déterminant, apprécié à la date de l'acquisition ou de la prise en location, pour établir si un véhicule est ou non un véhicule de transport de personnes est **l'usage pour lequel le véhicule est conçu et non son usage effectif**. À cet égard, la catégorie dans laquelle un véhicule a été réceptionné par le Service des mines est une indication qui ne saurait à elle seule faire échec aux critères d'exclusion. Ainsi, à titre d'exemple, la TVA ne peut être récupérée sur :

- les camping-cars, qui bien que réceptionnés dans la catégorie des « véhicules automoteurs spécialisés », sont des véhicules à usage mixte ;
  - les véhicules à cabine approfondie qui bien qu'homologués comme véhicule utilitaires possèdent 5 places dont 3 peuvent au besoin être escamotées afin d'agrandir l'espace de chargement qui sont, au regard de la TVA considérés comme des véhicules mixtes ;
  - les 4x4 pick-up sauf ceux dotés d'une simple cabine ne comportant que deux sièges ou une banquette (ou comprenant une simple cabine dans laquelle sont placés, outre les sièges ou la banquette avant, des strapontins destinés à faire l'objet d'un usage occasionnel) qui peuvent eux donner lieu à la récupération de la TVA ;
  - les véhicules conçus à la fois à usage utilitaire et personnel en ce qui concerne leur finition, leur confort et leur équipement importés en France sans banquette arrière mais pour lesquels une telle banquette peut être installée ;
  - les scooters aménagés pour la livraison à domicile de marchandises qui restent des véhicules de transport de personnes.
- Ainsi, en règle générale, seule la TVA afférente aux **véhicules utilitaires ordinaires** (camionnettes, fourgons, etc.) **conçus pour le transport de marchandises** est déductible, y compris lorsqu'ils sont équipés d'une cabine approfondie comprenant, le cas échéant, une banquette (Rép. min. Mariani, JO AN 14 oct. 2002, p. 3579).

**1360 Incidences de l'option pour l'évaluation forfaitaire des frais de véhicules** - Il est rappelé que les professionnels libéraux ont la possibilité de déterminer leurs frais de véhicules (voiture, moto) par application d'un barème BNC publié chaque année par l'Administration, à condition que les frais en question ne soient pas portés en dépenses d'exploitation.

L'option s'applique **obligatoirement à l'année entière et à l'ensemble des véhicules** utilisés à titre professionnel. Dans cette hypothèse, les professionnels **ne peuvent en aucun cas récupérer la TVA** portant sur les dépenses afférentes à leur véhicule. Pour bénéficier du droit à déduction au titre de la TVA, il est **nécessaire de renoncer à l'utilisation du barème BNC**.

**Exemple** Un exploitant d'auto-école propriétaire de tous les véhicules destinés à l'enseignement de la conduite ne peut pas récupérer la TVA sur les véhicules et les frais y afférents, s'il opte pour l'évaluation forfaitaire des frais de véhicules selon le barème BNC.

Les professionnels qui ont pris leur véhicules en contrat de crédit-bail, de leasing ou de location de longue durée (plus de 3 mois ou 3 mois renouvelables) et **qui optent pour le barème BIC** d'évaluation forfaitaire des frais de carburant **peuvent récupérer la TVA sur les autres dépenses réelles afférentes aux véhicules**.

**1361 Frais de carburant des véhicules de transport** – Les règles de déduction de la TVA afférentes aux dépenses de carburant diffèrent selon :

- la nature du carburant utilisé ;
  - la nature du véhicule (voiture particulière, véhicule utilitaire, véhicule affecté à l'enseignement de la conduite).
- Le tableau ci-dessous présente les règles de déduction des frais de carburant.

**Tableau récapitulatif des règles de déduction de la TVA sur les carburants**

Véhicules	Essence normale Super Essence sans plomb			Gazole Superéthanol E 85	Gaz de pétrole liquéfié (GPL) Gaz naturel véhicule (GNV)
	À compter du 1 <sup>er</sup> janvier 2018	À compter du 1 <sup>er</sup> janvier 2019 (V. ci-dessous)	À compter du 1 <sup>er</sup> janvier 2020 (V. ci-dessous)		
- de tourisme	TVA déductible à 20 %	TVA déductible à 40 %	TVA déductible à 60 %	TVA déductible à 80 %	TVA déductible à 100 %
- utilitaires					
- affectés exclusivement à l'enseignement de la conduite (auto-école)					
* Le coefficient d'admission est donc de 0,8					

**IMPORTANT** Le législateur a prévu d'aligner progressivement dans le temps, le régime applicable à l'essence (normal, super et sans plomb) sur le régime du Gazole (L. fin. pour 2017 n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 31). Ainsi :

- pour les **véhicules de tourisme**, la TVA afférente à ces carburants sera déductible à hauteur de **80 %** à compter du **1<sup>er</sup> janvier 2021** (coefficient d'admission de 0,8) ;
- pour les **véhicules utilitaires et les véhicules des auto-écoles**, la TVA afférente à ces carburants sera déductible à hauteur de **80 %** à compter du **1<sup>er</sup> janvier 2021** (coefficient d'admission de 0,8) et à hauteur de **100 %** à compter du **1<sup>er</sup> janvier 2022** (coefficient d'admission de 1).

**1362 Radiotéléphones et appareils de navigation GPS** – Dans la mesure où ils ne sont pas fixés à demeure dans les véhicules et où ils peuvent donc être retirés sans dommage, les radiotéléphones et, selon nous, par assimilation, les appareils de navigation de type GPS ne sont pas considérés, sur le plan fiscal, comme des accessoires des véhicules dans lesquels ils sont installés.

La TVA ayant grevé leur acquisition est donc déductible, y compris lorsque le véhicule est une voiture de tourisme à condition que :

- le radiotéléphone ou le GPS soit utilisé pour les besoins de l'activité taxable à la TVA du professionnel concerné (il doit donc être affecté au patrimoine professionnel) ;
- le professionnel détienne une facture établie à son nom ;

Si cette facture se rapporte à un véhicule exclu du droit à déduction dans lequel est installé le radiotéléphone ou le GPS, le prix de ce dernier et la TVA correspondante doivent apparaître distinctement.

- l'utilisation privative qui en est faite le cas échéant soit prise en compte lors de la détermination du coefficient d'assujettissement.

**1363 Autres frais de déplacement** – La TVA payée au titre des **frais de déplacement n'est pas déductible** quels que soient la voie et les moyens utilisés (véhicule, train, avion, bateau). Cette exclusion recouvre l'ensemble des opérations qui sont en relation étroite avec le transport lui-même (ticket de quai, location de place, etc.).

Toutefois, les professionnels ont la **faculté de déduire la TVA acquittée au titre des frais de péages d'auto-route et de parking.**

## 5° Biens fournis sans rémunération ou pour un prix trop bas

**1364 Livraisons de biens** – Quelle que soit la qualité du bénéficiaire ou la forme de la distribution, les **biens, objets ou denrées cédés sans rémunération ou moyennant une rémunération trop basse** par rapport à leur prix normal, notamment à titre de commission, salaire, gratification, rabais, bonification ou cadeau, sont **exclus du droit à déduction.**

**Remarque** Plusieurs cas sont ici envisageables. Dans le premier cas, le bien est destiné, dès son acquisition, à être remis gratuitement. La taxe afférente à cette acquisition n'est donc pas déductible et le coefficient d'admission est de 0. Dans le second cas, lors de son acquisition, le bien a donné lieu à déduction totale ou partielle parce qu'il était destiné à une opération ouvrant droit à déduction. L'utilisation à titre gratuit du bien rend exigible l'imposition de la livraison à soi-même du bien mais la taxe résultant de cette imposition n'est pas déductible. Dans le troisième cas, le professionnel fabrique un bien destiné à être cédé à titre gratuit. Dans cette situation, il doit procéder à une livraison à soi-même lors de la cession et la taxe qui en résulte n'est pas déductible. En revanche, la taxe afférente au coût de revient de ce bien est, elle, déductible.

**1365 Prestations de services** – En revanche, la TVA afférente aux prestations de services rendues à titre gratuit est déductible :

- si les services rendus sont nécessaires à l'activité professionnelle, ce qui, en soit, est considéré comme une contrepartie ;
- et s'ils ne sont pas exclus du droit à déduction par une disposition particulière.

**IMPORTANT** Dans ce cadre, les services ne doivent pas :

- bénéficier personnellement au professionnel ou aux membres du personnel ;
- porter sur des biens meubles ou immeubles non affectés à l'exercice de la profession ;
- constituer des libéralités ou des dépenses d'agrément sans rapport avec l'activité professionnelle.

**1366 Exception** – À titre dérogatoire, la TVA est récupérable sur les biens distribués gratuitement sous réserve que ces distributions soient réellement nécessaires à l'exploitation et que la valeur unitaire des objets distribués soit **inférieure à 69 € TTC** (y compris les frais de distribution à la charge de l'entreprise, tels que les frais d'emballage et les frais de port), et/ou que la valeur totale des distributions gratuites faites au cours de l'année à un même bénéficiaire soit inférieure à cette limite (CGI, ann. IV, art. 28-00 A).

**Remarque** Ce montant a fait l'objet d'une réévaluation au 1<sup>er</sup> janvier 2016 (De 2011 à cette date, ce montant était fixé à 65 € et à 60 € avant 2011). Il est réévalué tous les 5 ans, proportionnellement à la variation de l'indice mensuel des prix à la consommation hors tabac de l'ensemble des ménages (arrondi à l'euro supérieur).

## E. – EXEMPLE RÉCAPITULATIF

**1367 Hypothèses** – M. Martin exerce une activité d'architecte soumise à TVA ouvrant droit à déduction et une activité de formation (en FPC) exonérée de TVA et n'ouvrant donc pas droit à déduction. Il a réalisé, en 2017, respectivement pour chacune d'entre elles, 150 000 € HT et 50 000 € HT de recettes annuelles.

Au cours de l'année 2018, M. Martin a acquis :

- des locaux d'une superficie totale de 245 m<sup>2</sup> (1 000 000 € HT + 200 000 € de TVA) pour l'exercice de son activité d'architecte, dont il réserve toutefois 85 m<sup>2</sup> pour son habitation personnelle ;
- une voiture particulière utilisée exclusivement dans le cadre de son activité d'architecte (15 000 € HT + 3 000 € de TVA) ;
- 1 000 € HT (+ 200 € de TVA) de dépenses de gazole pour le fonctionnement de la voiture particulière ;
- des prestations d'un intermédiaire pour sa seule activité de formation professionnelle pour un montant de 4 000 € HT (+ 800 € de TVA) et pour sa seule activité d'architecte pour un montant de 3 000 € HT (+ 600 € de TVA).

**1368 Détermination du coefficient d'assujettissement** – Le local étant affecté à des opérations dans et hors du champ d'application de la TVA (usage d'habitation), le coefficient d'assujettissement provisoire est égal à :  $(245 - 85) / 245 = 0,65306$ , arrondi à 0,66.

Toutes les autres dépenses étant exclusivement affectées à ses opérations professionnelles dans le champ d'application de la TVA, leur coefficient d'assujettissement est égal à 1.

**1369 Détermination du coefficient de taxation** – Ce coefficient est déterminé de façon forfaitaire et provisoire en fonction du montant des recettes réalisées en 2017 pour chaque bien et service :

- le local, la voiture et les dépenses de gazole étant utilisés concurremment pour les deux activités de l'architecte, leur coefficient est égal à :  $150\,000 / (150\,000 + 50\,000) = 0,75$  ;

- la prestation de l'intermédiaire payée pour son activité de formation professionnelle (n'ouvrant pas droit à déduction) à un coefficient de taxation égal à 0 ;
- à l'inverse, ce coefficient est de 1 pour la prestation de l'intermédiaire utilisée pour ses prestations d'architecte.

**1370 Détermination du coefficient d'admission** – Ce coefficient est égal à :

- 1 pour les dépenses d'acquisition des locaux et des prestations des intermédiaires qui ne sont visées par aucune exclusion législative ou réglementaire ;
- 0 pour l'acquisition de la voiture particulière, la loi interdisant totalement la déduction de la taxe ;
- 0,8 pour les dépenses de gazole, la TVA sur ce carburant n'étant déductible qu'à hauteur de 80 %.

**1371 Détermination des coefficients de déduction de chaque bien (immobilisé ou non) et service** – Le coefficient de déduction étant égal au produit de chacun des coefficients déterminés pour chacun de ces biens et services, le montant de TVA déductible est déterminé à partir de la formule suivante :

**Coefficient de déduction = coefficient d'assujettissement x coefficient de taxation x coefficient d'admission (résultat à arrondir par excès)**

Le coefficient de déduction est donc égal à :

- $0,66 \times 0,75 \times 1 = 0,495$ , arrondi à 0,50 pour le local ;

Le professionnel ayant supporté 200 000 € de TVA sur cette acquisition, il porte en déduction  $200\,000 \times 0,50 = 100\,000$  €.

- $1 \times 0,75 \times 0 = 0$  pour la voiture particulière ;

Aucune TVA ne peut donc être déduite sur cette dépense par le professionnel.

- $1 \times 0,75 \times 0,8 = 0,6$  pour le gazole ;

La taxe supportée étant de 200 €, le professionnel ne peut déduire que  $200 \times 0,6 = 120$  €.

- $1 \times 0 \times 1 = 0$  pour la prestation de l'intermédiaire dans le cadre de la formation professionnelle.

Comme pour le véhicule, aucune TVA ne peut donc être déduite.

- $1 \times 1 \times 1 = 1$  pour la prestation de l'intermédiaire dans le cadre de l'activité d'architecte.

L'intégralité de la TVA (600 €) peut être déduite par le professionnel.

### III. Coefficient de déduction-Étape 2 : Montant déductible définitif

#### A. – COEFFICIENTS DÉFINITIFS À CALCULER

##### 📖 Sources

BOI-TVA-DED-20-10-40, 12 sept. 2012

**1372** À la fin de chaque année, le professionnel doit s'assurer que le montant de TVA qu'il a récupérée lors de l'acquisition d'un bien, d'une immobilisation ou d'un service est justifiée au regard de l'utilisation qui en a été faite. Il doit pour cela **calculer un coefficient de déduction définitif de ces biens (immobilisés ou non) et services** et procéder, avant le 25 avril de l'année N + 1 (ou avant le 31 décembre si le professionnel devient redevable de la TVA en cours d'année), en cas de variation entre ce coefficient et le coefficient de déduction provisoire calculée lors de l'acquisition, soit à un reversement de TVA, soit à une déduction complémentaire.

**1373 Coefficient d'assujettissement définitif** – Le coefficient d'assujettissement doit être déterminé lors de l'acquisition du bien ou du service en fonction de l'affectation probable du bien au moment de l'acquisition. Ainsi, si cette affectation change au cours de l'année d'acquisition, le professionnel devra prendre en compte cette nouvelle valeur.

**1374 Coefficient de taxation définitif** – Il en est de même pour le coefficient de taxation. Lorsque le professionnel connaît, en fin d'année, le montant exact de ses recettes annuelles et la part des recettes ouvrant droit à déduction, il doit arrêter une valeur définitive de coefficient.

**1375** Ces deux coefficients définitifs serviront de coefficient de référence pour le calcul, le cas échéant, des régularisations annuelles futures à opérer (V. **1378**).

**IMPORTANT** On rappelle ici que le coefficient d'admission ne doit pas faire l'objet d'un nouveau calcul en fin d'année. En effet, ce dernier traduit l'état de la réglementation au moment de l'acquisition. Un changement de réglementation ultérieure est en revanche un cas de régularisation globale (V. **1397**).

## B. – MODALITÉS DE DÉTERMINATION DU COEFFICIENT DE DÉDUCTION DÉFINITIF

### ■ Sources

BOI-TVA-DED-20-10-40, 12 sept. 2012

**1376** L'arrêt de la valeur définitive des coefficients doit être effectué **avant le 25 avril de l'année suivant l'acquisition du bien concerné**. Le résultat du produit des trois coefficients définitifs est le coefficient de déduction définitif. Si le coefficient de déduction définitif est supérieur à celui calculé provisoirement, le professionnel pourra pratiquer une déduction complémentaire. Dans le cas inverse il doit reverser une partie de la TVA déduite.

**Exemple** Le 15 avril 2019, l'architecte visé à l'exemple ci-dessus (V. **1367**) procède de nouveau à ces calculs pour les biens ayant ouvert droit à déduction afin de déterminer ces coefficients définitifs et de s'assurer qu'il ne doit procéder à aucun reversement ou à aucune déduction complémentaire de TVA.

À cette occasion, il est établi que :

- l'affectation du local a été modifiée au cours des 4 derniers mois de l'année 2018 par l'affectation d'une pièce supplémentaire de 20 m<sup>2</sup> à l'activité professionnelle ; le coefficient d'assujettissement définitif du local en 2018 est donc égal à :

$$\frac{(0,66 \times 8 \text{ mois}) + [(245-65)/245 \times 4 \text{ mois}]}{12} = 0,69$$

- le montant des recettes HT en 2018 est égal à 120 000 € (au lieu de 150 000 € en 2017) pour son activité d'architecte et seulement 25 000 € (au lieu de 50 000 €) pour son activité de formation professionnelle : le coefficient de taxation définitif doit donc être fixé à :  $120\,000 / (120\,000 + 25\,000) = 0,827$ , arrondi à 0,83.

On rappelle que les coefficients de déduction sont arrondis à la deuxième décimale par excès.

Le professionnel peut donc procéder à une déduction complémentaire pour les biens et services mixtes, à savoir :

- pour le local :

- coefficient =  $0,69 \times 0,83 \times 1 = 0,5727$ , arrondi à 0,58
- déduction complémentaire :  $(200\,000 \times 0,58) - 100\,000 \text{ €} = 16\,000 \text{ €}$ .

- pour le gazole :

- coefficient =  $1 \times 0,83 \times 0,8 = 0,664$  arrondi à 0,67
- déduction complémentaire :  $(200 \times 0,67) - 120 = 14 \text{ €}$ .

Les prestations des intermédiaires (non mixtes) ainsi que la voiture dont le coefficient d'admission était égal à zéro ne font l'objet, par définition, d'aucune déduction ou versement complémentaire.

**IMPORTANT** Afin de dispenser les professionnels de rectifier systématiquement les valeurs comptables des immobilisations ouvrant droit à la déduction de la TVA, et par voie de conséquence de modifier éventuellement le calcul des amortissements correspondants, l'Administration admet qu'ils puissent porter en perte ou profit exceptionnel l'écart de TVA déductible lorsque l'écart entre le coefficient de déduction provisoirement déterminé au moment de l'acquisition du bien immobilisé et celui arrêté définitivement avant le 25 avril de l'année suivante n'excède pas 5 % (RES n° 2007/46 (TCA), 23 oct. 2007).

Si cet écart excède 5 %, la valeur de l'amortissement doit être rectifiée.

**Exemple** Ainsi, un architecte fait l'acquisition le 1<sup>er</sup> janvier 2018 d'un ordinateur pour un montant HT de 1 000 € (soit 1 200 € TTC). Le coefficient de déduction de TVA provisoire déterminé à cette date est de 1 dès lors que toutes ses activités sont soumises à la TVA. L'architecte récupère donc le montant total de la TVA supportée, soit 200 €.

Par ailleurs le bien est amorti de façon linéaire sur trois ans soit une dotation de 333,34 € la première année, puis 333,33 € la deuxième et la troisième année.

Toutefois, lors de l'établissement de la déclaration de régularisation de TVA CA12, ce professionnel se rend compte qu'il utilise à 20 % cet ordinateur pour des activités privées. Le coefficient de déduction définitif est donc fixé à 0,8.

Il doit donc reverser un montant de TVA égal à  $200 \times (1 - 0,8) = 40 \text{ €}$ .

La variation entre le coefficient de déduction provisoire et le coefficient de déduction définitif étant supérieure à 5 %, le reversement implique que la valeur de l'amortissement pratiqué soit corrigée et majorée des 40 € qui n'ont en définitive pas pu être déduits.

La base amortissable est donc en définitive égale à 1 040 € soit une dotation aux amortissements de 346,66 € par an.

## C. – RÉCAPITULATIF

**1377** Les tableaux ci-dessous présentent les différentes étapes à respecter par les professionnels pour déterminer leur droit à déduction.

**Coefficients menant à la détermination du coefficient de déduction de TVA  
attachés à un bien ou à un service (y compris immobilisation)**

Utilisation du bien ou du service :	des opérations dans le champ d'application de la TVA (opérations « imposables »)	des opérations hors du champ d'application de la TVA (opérations « non imposables »)
<i>Exemple</i>	<i>Conseil Formateur en formation professionnelle continue</i>	<i>Activité salariée Opérations privées</i>
1 Coefficient d'assujettissement Arrondi par excès	1	0
	Proportion déterminée par le professionnel et dont il doit justifier Se détermine au moment de l'achat ou de la première utilisation du B ou S Possible détermination d'un coefficient unique par année civile pour l'ensemble des biens et services - justification nécessaire	

Utilisation du bien ou du service	des opérations imposables ouvrant droit à déduction	des opérations imposable n'ouvrant pas droit à déduction
<i>Exemple</i>	<i>Avocat, conseil, etc.</i>	<i>Formateur en formation professionnelle continue exonéré de TVA</i>
2 Coefficient de taxation Arrondi par excès	1	0
	Forfait de déduction par le professionnel et dont il doit justifier Se détermine au moment de l'achat ou de la première utilisation du B ou S Les subventions non imposables à la TVA ne sont pas prises en compte Possible détermination d'un coefficient unique par année civile pour l'ensemble des biens et services acquis - justification nécessaire	
1 x 2	Proportion d'utilisation du bien ou service à des opérations ouvrant droit à déduction. Ces 2 coefficients dépendent de l'activité du professionnel et de l'utilisation qu'il fait des biens et services qu'il achète. Ces 2 coefficients sont dits « de référence ». Ils doivent être calculés à titre provisoire lors de l'acquisition puis à titre définitif avant le 25 avril de l'année suivant l'acquisition du bien ou services.	

3 Coefficient d'admission	Ce coefficient dépend uniquement de la réglementation en vigueur qui exclut de la déduction de tout ou partie la TVA afférente à certains biens ou services. La valeur à retenir au titre de l'année est celle constatée en début de période, quelles que soient les évolutions de la réglementation intervenues au cours de l'année. Toutefois, un changement de réglementation entraîne une « régularisation globale ».	
= 1	Si aucune mesure d'exclusion ne touche le bien ou le service	<i>Ex : matériel et achats de fournitures</i>
= 0	Si le bien ou le service est exclu du droit à déduction	<i>Ex : véhicule de tourisme et frais afférents</i>
> 0 et < 1	Si le bien ou le service donne droit à une déduction partielle	<i>Ex : gazole = 0,8</i>

<b>Coefficient de déduction attaché à un bien ou à service</b>	= 1 x 2 x 3 = coefficient d'assujettissement x coefficient de taxation x coefficient d'admission Produit arrondi par excès
--	--

## IV. Régularisations annuelles et globales des immobilisations : principe

### A. – IMMOBILISATIONS ACQUISES À COMPTER DU 1<sup>er</sup> JANVIER 2008

#### ■ Sources

CGI, ann. II, art. 207 ; BOI-TVA-DED-60, 12 sept. 2012

**1378** En principe la déduction opérée a un caractère définitif. Toutefois, le professionnel doit procéder :  
 ➤ à des régularisations annuelles en cas de variation du produit du coefficient d'assujettissement et du coefficient de taxation, d'au moins un dixième, dans les quatre années qui suivent l'acquisition d'une immobilisation et dans les dix-neuf années qui suivent l'acquisition d'un immeuble (V. **1381**);

**IMPORTANT** Les biens immobilisés dont le coefficient d'assujettissement de référence est nul ne sont pas soumis au mécanisme de régularisation, tant annuelle que globale, conformément au principe selon lequel un bien acquis et affecté à des activités hors du champ d'application de la TVA lors de l'acquisition ne peut jamais ouvrir droit à déduction par la suite en cas d'affectation à la réalisation d'opérations imposables. Ainsi, un ordinateur acquis à titre privé par un professionnel n'ouvrira pas de droit à déduction s'il est affecté par la suite à son activité professionnelle.

➤ à des **régularisations globales** en cas de survenance d'événements limitativement prévus pendant ces délais de régularisation (V. **1386**).

**IMPORTANT** Toutefois, les professionnels sont dispensés de régularisation en cas de transmissions universelles de biens (V. **1403**) ou de disparition justifiée de biens (vol ou destruction) (V. **1406**).

## B. – CAS PARTICULIER DES IMMOBILISATIONS EN COURS D'UTILISATION AU 1<sup>er</sup> JANVIER 2008

### ■ Sources

CGI, ann. II, art. 207

**1379** La réforme du droit à déduction est entrée en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2008. Ainsi, pour sa première mise en œuvre, le professionnel a dû, aux fins du calcul des régularisations annuelles et globales futures éventuelles, **déterminer la valeur d'un coefficient de déduction de référence des biens immobilisés en cours d'utilisation à cette date.**

**1380** L'Administration a précisé à cet égard que :

- la valeur des coefficients d'assujettissement et d'admission de référence est égale à celle qui aurait résulté de l'application des dispositions commentées ci-dessus à la date de l'acquisition, de l'importation, de la livraison à soi-même, de la première utilisation ou du transfert entre secteurs d'activité des biens en cause ;
- le coefficient de taxation de référence ne doit pas en revanche être calculé selon les modalités instituées par la réforme ; il est égal au rapport entre :
  - au numérateur, la taxe effectivement déduite par l'assujetti lors de l'acquisition (ou le cas échéant lors de l'importation, de la livraison à soi-même, de la première utilisation ou du transfert entre secteurs d'activité),
  - et, au dénominateur, le produit de la taxe initiale ayant grevé le bien et du coefficient d'assujettissement de référence.

**Exemple** Un professionnel a acquis un immeuble en 2005, sur lequel il a supporté 200 000 € de TVA. Il rend à la fois des prestations de conseil, taxables de plein droit, et des prestations de formation professionnelle continue, exonérées mais situées dans le champ d'application de la taxe.

Ses recettes au titre de ces deux activités sont respectivement de 150 000 € et de 50 000 €.

Il a également perçu une subvention d'équilibre, non soumise à la TVA, d'un montant de 100 000 €. Son rapport de déduction, calculé dans les conditions fixées avant la réforme, s'élève à 0,5 (soit  $150\,000 / (150\,000 + 50\,000 + 100\,000)$ ). Il a donc déduit 100 000 € de TVA.

Au 1<sup>er</sup> janvier 2008, les coefficients d'assujettissement et d'admission de référence du bien sont égaux à 1, le professionnel ayant eu en 2005 une activité entièrement située dans le champ d'application de la TVA et aucune mesure d'exclusion n'étant applicable à l'immeuble.

Le coefficient de taxation de référence est égal à :  $100\,000 \text{ € (taxe initialement déduite)} / 200\,000 \text{ € (taxe supportée lors de l'acquisition)} = 0,5$ .

**IMPORTANT** Les régularisations de TVA auxquelles peuvent être tenues les professionnels peuvent s'avérer complexes. Il est donc fortement recommandé de se rapprocher de son conseil lorsqu'un professionnel se trouve dans l'une des situations exposées ci-après.

## V. Régularisations annuelles

### A. – PRINCIPE

#### ■ Sources

BOI-TVA-DED-60-10, 12 sept. 2012

**1381** Au cours des quatre années qui suivent l'acquisition d'un bien meuble immobilisé (ou des 19 années qui suivent pour un immeuble), une régularisation de la taxe initialement déduite doit être opérée lorsque la **différence entre le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de l'année d'une part, et le produit des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence d'autre part, est supérieure, en valeur absolue, à un dixième.**

**Remarque** En d'autres termes, il y a lieu à régularisation de la taxe initialement déduite si la proportion d'utilisation du bien immobilisé à des opérations ouvrant droit à déduction a varié de plus d'un dixième, à la hausse ou à la baisse.



**IMPORTANT** Seules les variations des coefficients d'assujettissement et de taxation sont prises en compte. Lorsque les règles d'exclusion du droit à déduction changent et, par conséquent, lorsque le coefficient d'admission change pour une immobilisation, il n'y a pas de régularisation annuelle à opérer. C'est en revanche un cas de régularisation globale (V. 1397).

**1382** Pour ce faire, il convient de se reporter aux coefficients d'assujettissement et de taxation retenus par le professionnel pour le calcul de la déduction qu'il a opérée **lors de l'acquisition**, l'importation ou la livraison à soi-même d'un bien.

**IMPORTANT** La régularisation prend la forme soit d'une déduction complémentaire si le coefficient de déduction de l'année est supérieur au coefficient de déduction de référence, soit d'un reversement dans le cas contraire. Elle doit être effectuée avant le 25 avril de l'année suivante.

**Exemple** Un architecte acquiert un ordinateur en N affecté entièrement à son activité professionnelle pour une valeur de 4 000 € HT. Il a donc déterminé :

- un coefficient d'assujettissement de 1 (ordinateur intégralement affecté à son activité professionnelle) ;
- un coefficient de taxation de 1 dès lors que son activité est intégralement soumise à la TVA ;
- un coefficient d'admission de 1, aucune disposition ne limitant le droit à déduction sur ce type de dépenses.

Le produit de ces trois coefficients étant égal à 1, ce professionnel a donc déduit intégralement au cours de cette année la TVA pour un montant de 800 €. Aucune modification n'étant intervenue dans l'activité en N, ces coefficients de référence sont devenus définitifs et aucune régularisation n'a été opérée avant le 25 avril N +1.

En N +1, ce professionnel a développé une activité de formation professionnelle continue exonérée de TVA qui représente désormais 20 % de son chiffre d'affaires et pour laquelle il utilise cet ordinateur. Cette modification intervenant dans le délai de régularisation (5 ans), le professionnel doit vérifier que le produit des seuls coefficients d'assujettissement et de taxation n'a pas varié en valeur absolue de plus d'un dixième par rapport aux deux coefficients de référence déterminés en N. À la fin de l'année N+2, les coefficients sont les suivants :

- coefficient d'assujettissement :  $1 \times 1 = 1$  ;

En effet, bien qu'exonérée, l'activité de formation est une activité située dans le champ d'application de la TVA et n'a donc pas d'influence sur ce coefficient.

- coefficient de taxation :  $1 \times 0,8 = 0,8$ .

Ce coefficient varie en effet dès lors que l'ordinateur est désormais affecté à hauteur de 20 % à une activité exonérée qui n'ouvre pas droit à déduction.

Le produit de ces deux coefficients est donc égal à :  $1 \times 0,8 = 0,8$ .

La variation en valeur absolue étant de plus d'un dixième, une régularisation doit donc être opérée sur la déclaration du mois d'avril N+3, sous la forme d'un reversement d'une partie de la TVA déduite d'un montant égal à  $[(1 \times 1) - (1 \times 0,8)] \times (800/5) = 32$  €.

En N+3, le chiffre d'affaires de l'activité exonérée représente 40 % du chiffre d'affaires total. Une nouvelle régularisation doit donc être opérée. Cette dernière qui prendra également la forme d'un reversement au Trésor public à effectuer avant le 25 avril N+4 sera égale à  $[(1 \times 1) - (1 \times 0,6)] \times (800/5) = 64$  €. Le professionnel devra jusqu'en N+4 vérifier que les coefficients de référence ne varient pas de plus d'un dixième en valeur absolue. Le montant de la régularisation de TVA à opérer sera le cas échéant versé ou déduit avant le 25 avril de l'année N+5.

## B. – DÉLAI DE RÉGULARISATION

### 📄 Sources

BOI-TVA-DED-60-20-10, § 130 à 210, 3 janv. 2018

**1383** Le professionnel doit régulariser la taxe initialement déduite pendant :

- cinq ans (y compris l'année d'acquisition) par cinquièmes pour les biens immobilisés autres que les immeubles ;
- pendant vingt ans (y compris l'année d'acquisition) par vingtièmes pour les immeubles immobilisés.

Lorsqu'un professionnel a procédé ou fait procéder à la construction d'un immeuble et qu'il doit constater une livraison à soi-même, le point de départ du délai de régularisation se situe à la date à laquelle la taxe est devenue exigible chez l'assujetti au titre de la livraison à soi-même de l'immeuble.

Lorsque ce professionnel a procédé ou fait procéder à la construction d'un immeuble qu'il affecte à la réalisation d'opérations taxées ouvrant intégralement droit à déduction, il ne doit pas constater de livraison à soi-même. Dans ce cas, le point de départ du délai de régularisation se situe à la date d'achèvement du bien immobilier réputé être intervenu lors du dépôt en mairie de la déclaration prévue par la réglementation relative au permis de construire.

Pour l'appréciation de cette période, l'année au cours de laquelle le bien immobilisé a été acquis, achevé, utilisé pour la première fois ou transféré dans un autre secteur d'activité compte pour une année entière.

**1384** Le tableau ci-dessous présente une synthèse de l'application d'un délai de régularisation.

**Tableau récapitulatif de suivi sur 5 ans du droit à déduction de la TVA sur un bien immobilisé autre qu'un immeuble**

<b>Année 1</b>	<b>2014 (année de l'achat)</b>	Achat d'une immobilisation autre qu'un immeuble* en 2014. Détermination d'un coefficient de déduction provisoire 1 x 2 x 3	Le professionnel détermine un coefficient de déduction provisoire. Les coefficients d'assujettissement 1 et de taxation 2 sont les <b>coefficients de référence</b> définitifs.	Le professionnel récupère une TVA provisoire selon le coefficient de déduction provisoire
<b>Année 2</b>	<b>2015</b>	Vérification <b>avant le 25 avril 2015</b> du coefficient définitif de déduction de 2014 1 x 2 x 3	Le professionnel détermine le coefficient de déduction définitif de 2014. Les coefficients d'assujettissement 1 et de taxation 2 sont les <b>coefficients de référence</b> définitifs.	Quel que soit l'écart entre le coefficient de déduction provisoire et le coefficient de déduction définitif, le professionnel détermine le montant de TVA définitivement récupérable et le complément de déduction ou le reversement de TVA à opérer sur sa déclaration de TVA**.
<b>Année 3</b>	<b>2016</b>	Vérification <b>avant le 25 avril 2016</b> , de la variation des coefficients de référence. 1 x 2 de 2015 comparé à 1 x 2 de 2014	Le professionnel vérifie que le produit du coefficient d'assujettissement et du coefficient de taxation de l'année 2015 ne s'écarte pas de plus d'1/10 <sup>e</sup> de celui des 2 coefficients de référence définitifs de 2014.	En cas de variation de +/- 1/10 <sup>e</sup> , il doit effectuer un complément de déduction ou un reversement de TVA selon le cas, sur sa déclaration de TVA**.
<b>Année 4</b>	<b>2017</b>	Vérification <b>avant le 25 avril 2017</b> , de la variation des coefficients de référence. 1 x 2 de 2016 comparé à 1 x 2 de 2014	Le professionnel vérifie que le produit du coefficient d'assujettissement et du coefficient de taxation de l'année 2016 ne s'écarte pas de plus d'1/10 <sup>e</sup> de celui des 2 coefficients de référence définitifs de 2014.	
<b>Année 5</b>	<b>2018</b>	Vérification <b>avant le 25 avril 2018</b> , de la variation des coefficients de référence. 1 x 2 de 2017 comparé à 1 x 2 de 2014	Le professionnel vérifie que le produit du coefficient d'assujettissement et du coefficient de taxation de l'année 2017 ne s'écarte pas de plus d'1/10 <sup>e</sup> de celui des 2 coefficients de référence définitifs de 2014.	
<b>Année 6</b>	<b>2019</b>	Vérification <b>avant le 25 avril 2019</b> , de la variation des coefficients de référence. 1 x 2 de 2018 comparé à 1 x 2 de 2014	Le professionnel vérifie que le produit du coefficient d'assujettissement et du coefficient de taxation de l'année 2018 ne s'écarte pas de plus d'1/10 <sup>e</sup> de celui des 2 coefficients de référence définitifs de 2014.	
<p>* Pour un immeuble, ce suivi est à effectuer sur une durée de 20 ans.  ** CA12 : ligne 18 (versement complémentaire) ou 25 (déduction complémentaire)  CA 3 : ligne 15 (versement complémentaire) ou 21 (déduction complémentaire)</p>				

## C. – EXCEPTIONS À LA RÉGULARISATION ANNUELLE

### ■ Sources

BOI-TVA-DED-60-10, 12 sept. 2012

**1385** Le professionnel n'a pas à procéder à des régularisations pour :

- les biens dont le coefficient d'assujettissement de référence est nul, c'est-à-dire des biens qui, dès l'origine ou au cours de leur utilisation, ont été utilisés exclusivement à la réalisation d'opérations placées hors du champ d'application de la taxe ;

**IMPORTANT** La CJCE a posé le principe selon lequel lorsqu'un professionnel acquiert un bien qu'il affecte dès le début à une activité qui n'ouvre aucun droit à déduction, aucune déduction ne peut être opérée par la suite même si ce bien est transféré à une activité imposable ouvrant droit à déduction (CJCE, 11 juill. 1991, aff. C-97/90, Lennartz).

- des immeubles livrés, acquis, apportés ou utilisés avant le 1<sup>er</sup> janvier 1996, pour lesquels le délai de régularisation de la TVA avait été fixé à dix ans.

## VI. Régularisations globales

### A. – PRINCIPE

#### 📖 Sources

CGI, ann. II, art. 207, III, 1 ; BOI-TVA-DED-60-20, 12 sept. 2012

**1386** Dans un certain nombre de cas, limitativement prévus, le professionnel est tenu de procéder à des régularisations globales, exigibles dès la survenue des événements qui en sont à l'origine.

**En pratique** Ces régularisations doivent donc être mentionnées sur la déclaration souscrite au titre de la période (mois, trimestre, année) au cours de laquelle est intervenu l'événement qui a rendu le reversement exigible.

**1387** Ces régularisations globales conduisent le professionnel à **procéder globalement et en une fois à toutes les régularisations annuelles auxquelles il serait tenu jusqu'à l'expiration de la période de régularisation si sa situation, telle qu'elle résulte de l'événement en cause, demeurerait en l'état jusqu'à ce terme.**

En d'autres termes, le professionnel doit considérer que l'événement est définitif et en tirer les conséquences en matière de TVA.

**IMPORTANT** Contrairement aux régularisations annuelles, les régularisations globales doivent être effectuées **y compris lorsque la variation du coefficient est inférieure à un dixième.**

### B. – ÉVÉNEMENTS RENDANT ÉLIGIBLE LA RÉGULARISATION

#### 📖 Sources

CGI, ann. II, art. 207, III, 1, 1° ; BOI-TVA-DED-60-20-10, 3 janv. 2018

**1388** Ces régularisations doivent être effectuées en cas de :

- cession ou apport d'immobilisation par le professionnel non soumis à la TVA sur le prix total ou la valeur totale (V. **1389**) ;
- cession ou apport d'un bien soumis à la TVA sur le prix total ou la valeur totale (V. **1391**) ;
- biens devenant ou cessant d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction (V. **1393**) ;
- modification législative ou réglementaire des règles d'exclusion en matière de droits à déduction (V. **1398**) ;
- transferts entre secteurs d'activité du professionnel (V. **1400**).

### C. – MODALITÉS DE RÉGULARISATIONS

#### 1° Cession ou apport d'immobilisation non soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale

#### 📖 Sources

CGI, ann. II, art. 207, III, 1 ; BOI-TVA-DED-60-20-10, § 10 à 30, 3 janv. 2018 ; BOI-TVA-DED-60-20-30, § 30 à 40, 25 nov. 2013

**1389** Sont, en pratique, principalement visées ici les cessions d'immeubles immobilisés non soumises à la TVA immobilière.

Sont également visés les immobilisations qui font l'objet d'un apport à titre onéreux lorsque cet apport n'est pas soumis à la TVA sur le prix total ou la valeur totale du bien.

**IMPORTANT** On rappelle à cet égard que les cessions d'immeubles immobilisés ne sont pas soumises à la TVA lorsque la mutation intervient plus de cinq ans après leur achèvement sans que le cédant ait opté pour la taxation. Ne sont également pas soumises à la TVA, les cessions de terrains ne répondant pas à la définition des terrains à bâtir et les terrains à bâtir vendus par un non-assujetti.

**1390** Dans cette hypothèse, il y a lieu de procéder à une régularisation globale (en une fois) **en réputant que le bien sera utilisé, pour chacune des années restantes de la période de régularisation, à une activité exonérée n'ouvrant pas droit à déduction.**

**Exemple** Un architecte acquiert, l'année N, un immeuble neuf pour un montant de 1 000 000 € + 200 000 € de TVA. Son coefficient de déduction est de 1 et il a pu récupérer la totalité de la TVA, soit 200 000 € au moment de l'acquisition. Ce coefficient est inchangé dans le temps.

L'immeuble est cédé (sans TVA) en N+7.

Le professionnel a pu récupérer en une fois lors de l'acquisition, la totalité de la TVA correspondant à 20 ans (20 ans étant la période de régularisation fixée pour un immeuble) ; il doit donc reverser la TVA qui ne présente plus un caractère récupérable à compter de l'année N+8 jusque N+19 puisque l'immeuble n'est plus affecté à des opérations ouvrant droit à déduction.

Calcul du montant à reverser :

- Montant de la TVA déduite en une fois l'année N pour 20 années présumées d'affectation du local à des opérations ouvrant droit à déduction : 200 000 €
- Du fait de la cession de l'immeuble en N+7, la TVA de N+8 à N+19 perd son caractère récupérable, d'où un montant de TVA non récupérable à reverser globalement :  $200\,000\text{ €} \times [(20\text{ ans} - 8\text{ ans}) / 20] = 120\,000\text{ €}$
- Le coefficient de déduction étant de 1, le professionnel reversera 120 000 € de TVA au Trésor avant le 25 avril de l'année suivant la cession.

Si au moment de l'acquisition, son coefficient de déduction était de 0,4 (par exemple, coefficient d'assujettissement de 0,8 x coefficient de taxation de 0,5 x coefficient d'admission de 1), il aurait à reverser :  $200\,000\text{ €} \times [(20\text{ ans} - 8\text{ ans}) / 20] \times 0,4$  (coefficient de déduction de référence) = 48 000 € (car au moment de l'acquisition, il aurait en effet récupéré  $200\,000\text{ €} \times 0,4 = 80\,000\text{ €}$ , et non 200 000 €).

**IMPORTANT** Lorsque le bien cédé constitue également une immobilisation pour son acquéreur, le cédant peut lui « transférer » une partie de la TVA initiale, à proportion de la durée de régularisation non encore courue. Ainsi, en reprenant l'hypothèse de notre exemple, l'immeuble acquis par l'entreprise constituant pour elle une immobilisation, l'architecte peut lui transférer un montant de TVA égal à  $200\,000\text{ €} \times 12/20$ , soit 120 000 € (le montant de TVA transféré par le vendeur à l'acquéreur est indépendant du coefficient de déduction du vendeur). L'acquéreur pourra récupérer la TVA à hauteur de son propre coefficient de déduction puis sera lui-même tenu aux régularisations éventuelles pendant les vingt années suivant son acquisition.

## 2° Cession ou apport d'immobilisation soumis à la taxe sur le prix total ou la valeur totale

### ■ Sources

CGI, ann. II, art. 207, III, 1 et IV, 1 ; BOI-TVA-DED-60-20-20, 12 sept. 2012, § 30 à 90 ; BOI-TVA-DED-60-20-30, 25 nov. 2013, § 60

**1391** Sont visés ici :

- les cessions d'immeubles soumises à la TVA dès lors qu'elles interviennent dans les cinq ans suivant leur achèvement et n'ont pas déjà fait l'objet d'une cession dans cette période ;
- les cessions de biens meubles immobilisés (biens mobiliers d'investissement par exemple) soumises à la TVA sur le prix total lorsque ces biens n'ont ouvert droit qu'à une déduction partielle de la TVA lors de leur acquisition.

**1392** Dans le cas d'une cession ou d'un apport soumis à la TVA sur le prix total ou la valeur totale, le bien est réputé avoir été utilisé, pour chacune des années restantes de la période de régularisation, à une activité telle que son coefficient de déduction soit égal à 1. La régularisation se traduit donc par une déduction complémentaire.

**Exemple** Un avocat acquiert un matériel informatique en N pour 20 000 € HT + 4 000 € de TVA. Au moment de l'achat, il a pu récupérer 3 200 € de TVA, son coefficient de déduction étant de 0,8 ( $4\,000 \times 0,8$ ).

- **Hypothèse 1 : Revente après le délai de régularisation** - En N +5, il revend le matériel informatique pour 4 000 €. Il facture à son client 4 000 € + TVA de 800 € et reverse 800 € de TVA au Trésor sur cette opération de cession d'immobilisation. Il n'a pas de régularisation à effectuer et donc pas droit à une déduction complémentaire puisque le bien est revendu au-delà du délai de 5 ans de régularisation.

- **Hypothèse 2 : Revente pendant le délai de régularisation** - Lors de l'acquisition, le professionnel a récupéré la TVA à hauteur d'un coefficient de déduction de 0,8, soit 3 200 € ( $4\,000 \times 0,8$ ). Il cède le bien en N +2 (soit avant la fin du délai de 5 ans). Il facture cette cession 9 600 € TTC, dont 1 600 € de TVA. Il bénéficie alors d'un droit à déduction complémentaire égal à  $0,20$  du montant de la TVA calculée pour la période de régularisation restante :  $4\,000 \times (1 - 0,8) \times 2/5 = 320$  €. Il a ainsi pu récupérer  $3\,200 + 320$  soit 3 520 € de TVA au total.

## 3° Biens immobilisés devenant utilisés pour des opérations ouvrant droit à déduction

### ■ Sources

CGI, ann. II, art. 207, III, 1, 4° ; BOI-TVA-DED-60-20-20, 12 sept. 2012, § 10 et 20 ; BOI-TVA-DED-60-20-30, 25 nov. 2013, § 80

**1393** Une régularisation globale est nécessaire lorsque le bien immobilisé ou l'immeuble utilisé jusqu'ici à des opérations imposables dont aucune n'ouvre droit à déduction (coefficient de taxation égal à zéro) vient à être utilisé à des opérations ouvrant droit à déduction.

**Exemple** Tel est notamment le cas des professionnels qui, relevant du régime de la franchise en base de la TVA, passent au régime simplifié ou réel d'imposition.

**1394** Cette évolution entraîne, après réalisation de la régularisation, la fixation d'un nouveau coefficient de taxation de référence, selon la nouvelle utilisation du bien.

Les autres coefficients restent inchangés.

Cette évolution n'ouvre pas de nouveau délai de régularisation.

**IMPORTANT** Il est à préciser qu'aucune déduction ne pouvait être opérée si le bien était à l'origine utilisé exclusivement pour la réalisation d'opérations situées hors du champ d'application de la TVA (c'est-à-dire lorsque le coefficient d'assujettissement de référence était nul).

**Exemple** Un professionnel exerçant une activité de formation exonérée a acquis en N un immeuble pour un montant d'un million d'euros hors taxe, auxquels s'ajoutent 200 000 € de TVA.

Cet immeuble a été affecté à 20 % à un usage privé, le reste à son activité de formation. Ses coefficients de référence sont donc les suivants :

- coefficient d'assujettissement : 0,8 ;
- coefficient de taxation de l'immeuble : 0 ;
- coefficient d'admission : 1.

Son coefficient de déduction est donc égal à :  $0,8 \times 0 \times 1 = 0$ . Aucune TVA ne peut donc être déduite.

En N+9, ce professionnel débute une activité de conseil, soumise à la taxe, de telle sorte que le coefficient de taxation de l'immeuble, affecté de manière mixte aux deux activités, se révèle égal à 0,3. Le professionnel acquiert le droit de déduire une fraction de la taxe initialement supportée égale à :  $200\,000 \times (0,8 \times 0,3 \times 1 - 0) \times 10/20 = 24\,000$  €.

Pour le calcul des régularisations ultérieures, globales ou annuelles, le coefficient de taxation de référence est égal 0,3.

Son coefficient de déduction de référence est donc désormais égal à  $0,8 \times 0,3 \times 1 = 0,24$ .

## 4° Biens immobilisés cessant d'être utilisés à des opérations ouvrant droit à déduction

### Sources

CGI, ann. II, art. 207, III, 1, 4° et 5° ; BOI-TVA-DED-60-20-10, 3 janv. 2018, § 70 ; BOI-TVA-DED-60-20-30, 25 nov. 2013, § 90 à 100

**1395** L'hypothèse envisagée ici est celle inverse du **1392**. Deux cas doivent toutefois être distingués :

- les biens immobilisés ou les immeubles restent utilisés pour des opérations imposables mais n'ouvrent plus droit à déduction (professionnel qui suite à l'abaissement de son montant annuel de recettes annuelles est à nouveau placé sous le régime de la franchise en base par exemple) ;
- ces biens sont désormais utilisés pour des opérations placées hors du champ d'application de la TVA.

**1396 Biens immobilisés ou immeubles restant utilisés pour des opérations imposables mais n'ouvrant plus droit à déduction** - Il s'agit notamment des professionnels qui ont opté pour soumettre leur activité à la TVA et qui dénonce cette option dans le délai de régularisation ou des professionnels exerçant une activité qui deviendra légalement exonérée à compter d'une certaine date. Dans ce cas, le coefficient de taxation du bien devient nul, mais pas le coefficient d'assujettissement.

Il y a donc lieu à régularisation globale, calculée comme au **1392**.

Le bien immobilisé reste disponible pour une nouvelle régularisation sur la période de régularisation restant à courir, dans le cas où il serait de nouveau utilisé, au moins en partie, à des opérations ouvrant droit à déduction. Cet événement entraîne la modification du coefficient de taxation de référence, qui devient nul, mais il ne conduit pas à reprendre à zéro le décompte du délai de régularisation.

**Exemple** Un architecte qui était en N soumis à la TVA, est affecté par une baisse sensible de ses recettes en N+1 lui permettant de se replacer sous le régime de la franchise en base de la TVA à compter du 1<sup>er</sup> janvier N+2. Ce dernier avait acquis le 1<sup>er</sup> janvier N une table à dessin pour un montant HT de 5 000 € et récupéré intégralement la TVA afférente à cette acquisition, soit 1 000 €. Ce bien a par ailleurs fait l'objet d'un amortissement linéaire sur 5 ans, soit une dotation en N et N+1 de 1 000 €. Dès lors qu'il se trouve placé sous le régime de la franchise de TVA, son coefficient de taxation et par conséquent son coefficient de déduction deviennent nuls à compter du 1<sup>er</sup> janvier N+2. La régularisation est donc la suivante :  $(2/5) \times 1\,000 \times (0 - 1)$ , soit 400 € de TVA initialement déduite qui doit être reversée.

Enfin, une partie de la TVA supportée n'ayant pas en définitive fait l'objet d'une déduction, la base de l'amortissement de cette immobilisation doit être ajustée afin de tenir compte de ce reversement. Ce professionnel peut désormais comptabiliser trois dotations linéaires pour les années N+2, N+3 et N+4 qui tiennent compte de la TVA non déduite pour un montant respectif de  $(5\,000 - 2\,000 + 400) / 3 = 1\,133,33$  € par an.

**1397 Biens immobilisés, immeubles ou services cessant d'être utilisés pour des opérations placées dans le champ d'application de la TVA** - Le coefficient d'assujettissement et de taxation du bien immobilisé ou du service deviennent alors nuls. Le bien sort définitivement du cycle des régularisations car il est désormais affecté à des activités situées en dehors du champ d'application de la TVA.

**Exemple** Un avocat possède un immeuble d'une valeur d'achat HT d'un million d'euros, intégralement affecté à son activité. En N+6, l'immeuble est affecté intégralement à son occupation privative (hors du champ d'application de la TVA). Cette affectation entraîne une modification du coefficient d'assujettissement qui devient nul.

La régularisation devant être effectuée donne lieu à un reversement égal à :  $[(13/20 \times 200\,000)] \times [(0 \times 0 \times 1) - (1 \times 1 \times 1)]$ , soit 130 000 € de TVA à reverser lesquels représentent la taxe qui n'est pas récupérable à compter de la 8<sup>ème</sup> année.

**IMPORTANT** Aucune déduction complémentaire n'est alors permise si le bien est à nouveau utilisé à des opérations imposables.  
Sur les modalités particulières de régularisation à opérer en cas de cessation d'activité, V. 1591.

## 5° Modification législative ou réglementaire des règles d'exclusion

### ■ Sources

CGI, ann. II, art. 207, III, 1 ; BOI-TVA-DED-60-20-20, 12 sept. 2012, § 10 et 20 ; BOI-TVA-DED-60-20-30, 25 nov. 2013, § 70

**1398** L'hypothèse envisagée ici, plutôt rare, est celle d'une **modification de la législation** qui :  
– supprime une disposition interdisant la déduction de la TVA lors de l'acquisition d'un bien immobilisé ;  
– ou, à l'inverse, interdit partiellement ou totalement la déduction de la TVA sur un tel bien pour lequel cela était possible avant ce changement.  
Une telle évolution se traduit par une **modification du coefficient d'admission du bien**.

**En pratique** La régularisation qui traduit cette modification doit être mentionnée dans la déclaration souscrite au titre de la période (mois, trimestre, année) au cours de laquelle est intervenu le changement de législation.

**1399** Une fois la régularisation globale effectuée, le coefficient d'admission de référence est modifié et prend la valeur qui résulte de la modification législative ou réglementaire des règles d'exclusion. Les coefficients d'assujettissement et de taxation de référence restent quant à eux inchangés. Cet événement ne conduit pas à reprendre à zéro le décompte du délai de régularisation.

**Exemple** Un professionnel dont l'activité est intégralement soumise à la TVA a acquis l'année N un bien meuble immobilisé exclu du droit à déduction pour un montant de 10 000 € HT. La TVA y afférente, soit 2 000 €, n'a pas été déduite, la réglementation le lui interdisant.

En effet, bien que ses coefficients d'assujettissement et de taxation fussent égaux à 1, son coefficient d'admission était nul. Le coefficient de déduction était donc bien égal à  $1 \times 1 \times 0 = 0$ .

En N+2, une disposition réglementaire ouvre partiellement le droit à déduction à hauteur de 65 % pour les biens de cette nature. Une régularisation globale est effectuée en considérant que, pour l'ensemble des années restant à courir dans la période de régularisation, le coefficient d'admission du bien est égal à 0,65. L'entreprise peut donc opérer une déduction complémentaire égale à :  $2/5 \times 2\,000 \times (1 \times 1 \times 0,65 - 0)$ , soit 520 € de déduction complémentaire.

Pour le calcul des régularisations ultérieures, globales ou annuelles, le coefficient d'admission de référence du bien devient égal à 0,65.

## 6° Transferts entre secteurs d'activité

### ■ Sources

CGI, ann. II, art. 207, III, 1 ; BOI-TVA-DED-60-20-30, 25 nov. 2013, § 50

**1400** Le **transfert d'immeubles immobilisés** entre secteurs d'activité est traité **comme une cession non soumise à la taxe, assortie d'un éventuel transfert de droit à déduction**. Le transfert de l'immeuble d'un secteur d'activité vers un autre ouvre un nouveau délai de régularisation.  
Sur la notion de secteurs distincts d'activité (V. 1826).

**IMPORTANT** En revanche, le transfert d'un bien mobilier d'investissement à un secteur exonéré donne lieu à l'imposition d'une livraison à soi-même (V. 1264).

**Exemple** Un professionnel acquiert l'année N un immeuble neuf pour un montant hors taxe d'un million d'euros, auxquels s'ajoutent 200 000 € de TVA. Il l'affecte aux besoins d'un premier secteur d'activité. Il s'avère que :

- le coefficient d'assujettissement est de 1 ;
- le coefficient de taxation est de 0,4 ;
- le coefficient d'admission est de 1 ;
- le coefficient de déduction de ce bien est donc égal à  $1 \times 0,4 \times 1 = 0,4$ .

Ce professionnel a donc pu déduire initialement  $200\,000 \times 0,4 = 80\,000$  € de TVA.

Ces coefficients ne varient pas tout au long de la vie de l'entreprise.

Au cours de l'année N+7, ce professionnel transfère son immeuble vers un second secteur d'activité, dans lequel le coefficient de taxation de l'immeuble est de 0,35. Le professionnel est tenu, au titre du premier secteur, à une régularisation globale, qui est égale à la somme des régularisations qui auraient eu lieu au cours des années N+8 à N+19, si, pour chacune de ces années, il avait constaté que le coefficient de taxation de l'immeuble était nul. Il doit donc reverser  $[(12/20 \times 200\,000) \times (0 - 0,4)]$ , soit 48 000 € (ou plus simplement :  $80\,000 \times 12/20 = 48\,000$  €).

Symétriquement, si le bien constitue également une immobilisation dans son nouveau secteur d'activité, il pourra déduire  $[(12/20 \times 200\,000) \times (1 \times 0,35 \times 1)] = 42\,000$  €.

Le transfert entre secteurs d'activité fait partie des événements qui entraînent la modification des coefficients de référence du bien.

## VII. Articulation entre régularisations annuelles et globales

### A. – PRINCIPE

#### 📄 Sources

CGI, ann. II, art. 207, III, 1 ; BOI-TVA-DED-60-20-40, 12 sept. 2012

**1401** Les modifications des coefficients de référence induites par une régularisation globale doivent être prises en compte pour le calcul :

– des régularisations annuelles à compter de l'année suivante ;

En revanche, elles ne doivent pas être prises en compte pour le calcul de la régularisation annuelle due au titre de l'année au cours de laquelle est intervenue la régularisation globale, et ce même si cette régularisation annuelle peut être liquidée jusqu'au 25 avril de l'année suivante, donc postérieurement à la régularisation globale.

– des régularisations globales ultérieures qui interviendraient lors de l'année en cours et/ou des années suivantes.

### B. – ILLUSTRATIONS

#### 📄 Sources

CGI, ann. II, art. 207, III, 1

**1402 Professionnel commençant une activité sous le régime de la franchise** – Un professionnel acquiert l'année N un immeuble grevé de 200 000 € de TVA dont 20 % est affecté à son usage privatif. Il débute son activité sous le régime de la franchise et ne bénéficie par conséquent d'aucun droit à déduction.

Ces coefficients sont donc les suivants :

– coefficient d'assujettissement : 0,8 ;

– coefficient de taxation : 0 ;

– coefficient d'admission : 1 ;

– coefficient de déduction :  $0,8 \times 0 \times 1 = 0$ .

Ce professionnel n'opère donc initialement aucune déduction. À partir de N+1, il affecte entièrement l'immeuble à son activité professionnelle, de sorte que pour chacune des années restantes dans la période de régularisation, de N+1 à N+19, le coefficient d'assujettissement du bien sera égal à 1. Toutefois, aucune régularisation n'est à opérer dès lors que le coefficient de déduction est, du fait de son coefficient de taxation, toujours égal à 0. Du fait du développement de son activité, ce professionnel quitte le régime de la franchise le 1<sup>er</sup> mars N+4. Il bénéficie à cette date d'une régularisation globale, anticipant les régularisations annuelles auxquelles il aurait eu droit entre les années N+5 et N+19, égale à :  $[15/20 \times (200\,000)] \times [(0,8 \times 1 \times 1) - (0,8 \times 0 \times 1)] = 120\,000 \text{ €}$ .

On constate ici qu'alors même que depuis l'année N+1 le coefficient d'assujettissement du bien est égal à 1, c'est la valeur du coefficient d'assujettissement de référence, en l'occurrence 0,8, qui doit être retenue pour le calcul. Le fait que le coefficient d'assujettissement de référence soit désormais égal à 1 sera pris en compte chaque année lors de la détermination des régularisations annuelles.

Ainsi, toutes choses égales par ailleurs, le professionnel constatera chaque année de N+5 à N+19, une régularisation annuelle égale à  $(200\,000/20) \times [(1 \times 1 \times 1) - (0,8 \times 1 \times 1)] = 2\,000 \text{ €}$  chaque année (soit 30 000 € en N+19). Reste à déterminer la régularisation annuelle due au titre de l'année N+4, que le professionnel devra effectuer avant le 25 avril N+5.

Si, au cours de l'année N+4, l'immeuble a été utilisé de manière mixte, le coefficient de taxation de l'année doit donc être déterminé de manière forfaitaire. Par hypothèse, le chiffre d'affaires du professionnel est constant chaque mois.

Le coefficient de taxation de l'année N+4 est donc égal à  $10 \text{ mois} / 12 = 0,83333$ , arrondi à 0,84.

Pour déterminer la régularisation annuelle due au titre de l'année N+4, les coefficients de référence à retenir ne doivent pas tenir compte des régularisations globales intervenues en N+4 et des substitutions subséquentes. La régularisation annuelle due au titre de l'année N+4 est ainsi égale à  $200\,000/20 \times [(0,8 \times 0 \times 1 - 1 \times 0,84 \times 1)]$ , soit 8 400 €.

Ainsi, sur toute la période de régularisation, des 200 000 € de TVA initialement supportés, le professionnel aura déduit 158 400 € ( $120\,000 + 30\,000 + 8\,400$ ), soit 79,2 % de la TVA initiale. C'est effectivement le pourcentage moyen d'utilisation du bien à des opérations ouvrant droit à déduction.

Ces modalités de régularisation doivent également être appliquées en cas de vente du bien ou en cas de transfert du bien entre secteurs d'activité.

## VIII. Cas particuliers de non-régularisation globale

### A. – TRANSMISSION D'UNE UNIVERSALITÉ PARTIELLE OU TOTALE DE BIENS

#### ■ Sources

CGI, art. 257 bis ; BOI-TVA-DED-60-20-10, 3 janv. 2018, § 280

**1403** La notion de « transmission à titre onéreux ou à titre gratuit ou sous forme d'apport à une société, d'une universalité totale ou partielle de biens » vise le transfert d'un fonds de commerce ou d'une partie autonome d'une entreprise, comprenant des éléments corporels et, le cas échéant, incorporels qui, ensemble, constituent une entreprise ou une partie d'une entreprise susceptible de poursuivre une activité économique autonome.

**1404** Dans cette hypothèse, le bénéficiaire de la transmission est réputé continuer la personne du cédant en poursuivant l'exploitation de l'universalité transmise sous une forme ou une autre. Cette transmission n'est donc pas soumise à la TVA.

Malgré cette exonération, la TVA ayant grevé les services acquis par le cédant pour réaliser cette transmission est déductible au titre des frais généraux (CAA Versailles, n° 16VE00567, 10 oct. 2017).

**IMPORTANT** Concernant les opérations de transmissions effectuées dans le cadre d'un contrat de crédit-bail, l'Administration a précisé que l'exonération s'appliquait :

- à la revente, dès son acquisition, d'un immeuble par un crédit preneur ayant préalablement levé l'option d'achat auprès du crédit bailleur, lorsque le nouvel acquéreur poursuit l'activité de location des locaux (CE, n° 3750544, 23 nov. 2015) ;
- lorsque un immeuble, loué dans le cadre d'un contrat de crédit-bail immobilier soumis à la TVA, est cédé au crédit-preneur lors de sa levée d'option d'achat et que celui-ci, qui affectait l'immeuble à une activité de sous-location taxée, entend continuer à affecter l'immeuble à une telle activité locative soumise à la TVA ;
- aux transferts de l'immeuble opérés pour le changement de crédit-bailleurs, au profit du crédit-preneur, puis d'un groupement de crédit-bailleurs.

**Remarque** On précise que cette dispense de taxation :

- présente un caractère obligatoire et n'est pas subordonnée à la prise d'un engagement formel par le bénéficiaire de la transmission d'opérer, s'il y a lieu, des régularisations du droit à déduction antérieurement exercé par le cédant au titre des biens transmis ;
  - s'applique aux cessions d'immeubles attachés à une activité de location immobilière avec reprise ou renégociation des baux en cours, qui interviendraient entre deux bailleurs redevables de la TVA au titre de cette activité dès lors que ces cessions s'inscrivent dans une logique de transmission d'entreprise ou de restructuration réalisée au profit d'une personne qui entend exploiter l'universalité transmise ;
  - ne concerne pas les opérations dont le fait générateur interviendrait avant ou après cette transmission. Elle ne bénéficie donc pas aux prestations de services réciproques que se seraient rendues les deux parties antérieurement à la transmission et dont le paiement aurait été opéré par compensation au moment de cette transmission. Dans une telle hypothèse, l'exigibilité de la TVA afférente à ces prestations doit donc être considérée comme étant intervenue à cette date.
- Par ailleurs, il n'est pas exigé qu'il ait préalablement exercé la même activité que le cédant ou qu'il poursuive strictement la même activité que celle précédemment exercée par le cédant.

**1405** En conséquence, les transferts de biens d'investissement réalisés dans le cadre de la transmission d'une universalité totale ou partielle de biens, dans le délai de régularisation, ne donnent pas lieu, chez le cédant, aux régularisations du droit à déduction.

**IMPORTANT** En revanche, le bénéficiaire est tenu, s'il y a lieu, d'opérer les régularisations du droit à déduction et les taxations de cessions ou de livraisons à soi-même qui deviendraient exigibles postérieurement à la transmission d'universalité et qui auraient en principe incombé au cédant si ce dernier avait continué à exploiter lui-même l'universalité. La transmission n'entraîne pas une remise à zéro des délais de régularisation chez le bénéficiaire de la transmission.

### B. – BIENS DÉTRUITS OU VOLÉS

#### ■ Sources

CGI, ann. IV, art. 207, IV ; BOI-TVA-DED-60-30, 12 sept. 2012

**1406** La disparition d'une immobilisation exclut qu'il puisse être utilisé pour les besoins d'une opération donnant droit à déduction. Elle rend donc en principe exigible le reversement de la taxe initialement déduite. Il en est



de même pour les biens non immobilisés correspondant pour le professionnel à des frais généraux, lorsque la disparition intervient avant d'avoir reçu l'utilisation en vue de laquelle ils avaient été acquis.

**1407** Toutefois, le reversement n'est pas exigé lorsque les immobilisations ou les biens non immobilisés (marchandises) sont détruits et qu'il est justifié de cette destruction.

La destruction peut être :

- soit accidentelle (incendie, inondation, destruction en cours de transports, etc.) : il appartient aux assujettis d'en apporter la preuve ;
- soit volontaire ; tel est le cas de la destruction de biens et marchandises devenus inutilisables ou invendables ; il peut en être également ainsi de marchandises volées puis retrouvées et détruites par leur propriétaire.

Par analogie, et en application de la jurisprudence du Conseil d'État, la régularisation n'est pas exigée lorsque les biens cédés sont inutilisables et destinés à la mise au rebut, à la casse ou à la ferraille (CE, 16 juin 1967, n° 66709).

**1408** Il en est de même, sous réserve également de pouvoir le justifier lorsque ces biens font l'objet d'un vol ou d'un détournement (V. notamment CAA Versailles, 2 déc. 2014, n° 14VE01166).

**En pratique** Pour bénéficier de ces dispositions, les redevables doivent justifier auprès de l'Administration de la réalité du vol et de son montant. Cette justification est apportée par la plainte pour vol ou pour abus de confiance déposée auprès du Procureur de la République.

**Remarque** Ces dispositions n'ont pas été reprises dans le cadre des commentaires publiés sur la base BOFIP de l'Administration mais reste selon nous applicables.



# Principe de déclaration et de paiement de la TVA

## I. Mécanisme général de la TVA

### A. – PRINCIPE D'IMPUTATION DE LA TVA DÉDUCTIBLE SUR LA TVA COLLECTÉE

#### ■ Sources

CGI, art. 271

**1409** Le droit à déduction se traduit par l'imputation de la TVA déductible afférente aux biens, aux services et aux immobilisations, sur la TVA collectée au titre des prestations de services fournies par le professionnel sous réserve que :

- la déduction de la TVA ayant grevé le bien ou le service acquis par le professionnel ne soit pas visée par une mesure d'exclusion particulière (voiture de tourisme par exemple) (V. **1359**) ;
- ce bien ou service soit utilisé pour l'activité imposable à la TVA du professionnel.

**IMPORTANT** Ainsi, la TVA grevant un bien acquis par un professionnel pour une utilisation privée (et donc hors du champ d'application de la TVA) ou pour la réalisation d'une opération non imposable (prestation de soins à une personne par exemple) ne peut pas (sauf exceptions légalement prévues notamment pour les exportations et les livraisons intracommunautaires) faire l'objet d'une imputation sur la TVA collectée dans le cadre de cette activité professionnelle.

**1410** Sous réserve du respect de ces deux conditions, les différentes situations résultant de l'application du principe d'imputation de la TVA déductible sur la TVA collectée sont résumées dans le tableau ci-après.

#### Application du principe de l'imputation

(TVA collectée sur les prestations encaissées dans le mois) moins (TVA déductible sur les acquisitions de biens et immobilisations livrés et sur les services payés dans le mois)	
Si solde >0	TVA collectée >TVA déductible Solde =TVA à payer
Si solde <0	TVA collectée < TVA déductible Solde = crédit de TVA reportable ou remboursable

**Exemple** Si la taxe collectée (donc due à l'État) est d'un montant de 3 000 € et la taxe déductible de 2 000 €, le montant à verser au Trésor sera de : 3 000 € - 2 000 € = 1 000 €.

À l'inverse, si la taxe déductible est de 3 500 €, la déclaration fera apparaître un crédit de TVA de 3 500 € - 3 000 € = 500 € reportable sur la déclaration du mois ou du trimestre suivant, à moins que le professionnel en demande le remboursement.

## II. Choix d'un régime de TVA

### A. – PRINCIPE

#### ■ Sources

CGI, art. 287 ; CGI, art. 293 B ; CGI, art. 302 septies A

**1411** Les professionnels libéraux peuvent relever de plein droit ou sur option, selon l'importance de leurs recettes :

- du régime de franchise en base de TVA : ce régime permet au professionnel de ne pas soumettre à la TVA ses opérations et donc, bien évidemment, d'être dispensé de la déclaration et du paiement de cette taxe. Corrélativement aucune déduction de la taxe supportée n'est possible (V. **1449**) ;

- du **régime simplifié d'imposition** : ce régime comporte des obligations déclaratives allégées : versement d'acomptes provisionnels et souscription d'une déclaration annuelle de régularisation) (V. **1491**);
- du **régime réel normal** : obligatoire pour les professionnels dont les recettes ou le montant de la TVA exigible excèdent certains seuils, ce régime entraîne l'obligation de dépôt d'une déclaration et d'un paiement, soit mensuel soit trimestriel de la TVA (V. **1553**).

## B. – TABLEAU DE SYNTHÈSE

### Sources

CGI, art. 287 ; CGI, art. 293 B ; CGI, art. 302 septies A

### 1412

**IMPORTANT** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, les seuils d'application des différents régimes applicables sont les suivants :  
 - pour l'application de la franchise, **33 200 € et 35 200 €** (seuil de tolérance) ;  
 - pour l'application du régime simplifié d'imposition et celui du régime normal réel, **238 000 € et 269 000 €**. (seuil de tolérance)

Le tableau ci-dessous présente les différents régimes applicables ainsi que les possibilités de changement de régime qui sont offertes aux professionnels.

#### Synthèse des régimes de TVA et des options applicables en 2019 en fonction des recettes

Montant annuel de recettes/ Montant de TVA exigible	Franchise en Base	Régime simplifié d'imposition	Régime réel normal
Recettes 2018 ≤ 33 200 €	Oui de plein droit	NON (ou OUI sur option)	NON (ou OUI sur option)
Recettes 2018 > 33 200 € et ≤ 35 200 € et Recettes 2017 < 33 200 €	Oui de plein droit	NON (ou OUI sur option)	NON (ou OUI sur option)
Recettes 2018 > 33 200 € et ≤ 35 200 € et Recettes 2017 > 33 200 €	NON	OUI de plein droit	NON (ou OUI sur option)
Franchise en 2018 et Recettes 2019 > 35 200 € et ≤ 238 000 €	NON (à compter du 1 <sup>er</sup> jour du mois du dépassement du seuil de 35 200 € en 2019)	OUI de plein droit (à compter du jour de cessation du régime de la franchise en 2019)	NON (ou OUI sur option)
Recettes 2018 > 35 200 € et ≤ 238 000 € et Recettes 2019 ≤ 269 000 € et TVA exigible en 2018 ≤ 15 000 € <sup>(1)</sup>	NON	OUI	NON (ou OUI sur option)
Recettes 2018 > 35 200 € et ≤ 238 000 € et Recettes 2019 ≤ 269 000 € et TVA exigible en 2018 > 15 000 €	NON	NON rétroactivement à compter du 3 mai 2019 <sup>(1)</sup>	OUI de plein droit rétroactivement à compter du 3 mai 2019 <sup>(1)</sup>
Recettes 2018 > 238 000 € et ≤ 269 000 €	NON	NON	OUI de plein droit
Recettes 2019 > 269 000 €	NON	NON	OUI de plein droit (rétroactivement à compter du 1 <sup>er</sup> janvier de l'année de dépassement)

<sup>(1)</sup> Ce montant n'étant connu que lors du dépôt de la déclaration annuelle CA12 de 2018 (soit au mois de mai 2019), il est admis que la première déclaration « mensuelle » soit télétransmise au mois de juin et couvre la période allant du 1<sup>er</sup> janvier au 31 mai de l'année. Les déclarations suivantes seront quant à elles télétransmises mensuellement.

**IMPORTANT** Pour les assujettis exonérés (notamment ceux bénéficiant de la franchise en base), les recettes à prendre en compte sont les recettes HT sans tenir compte du principe selon lequel un prix qui ne mentionne pas la TVA doit s'entendre d'un prix TTC. En effet, il n'y a pas lieu de retenir ce principe dès lors que l'absence de la TVA est justifiée par une disposition spéciale (CAA Nancy, 10 déc. 2008, n° 07NC01019).

## III. Déclaration et paiement de la TVA

### A. – PRINCIPE

#### 📖 Sources

CGI, art. 287 ; BOI-TVA-DECLA-20-20-10, 3 juin 2015

**1413** Les redevables soumis au régime réel normal d'imposition et les redevables relevant du RSI sont tenus d'acquitter la TVA au moment même où ils déposent la déclaration de leurs opérations.

**IMPORTANT** La télédéclaration et le télépaiement de la taxe s'imposent à tous les professionnels, quel que soit le montant de leurs recettes.

### B. – PROCÉDURE DE TÉLÉTVA

**1414** La procédure TéléTVA est un système de télédéclaration et de télé règlement de la TVA qui poursuit deux objectifs :

- une **dématérialisation totale des déclarations de TVA** en transmettant les données ou informations selon un procédé informatique et dans un format numérique en lieu et place d'un échange « papier » ;
- un **télé règlement des droits dus** c'est-à-dire le paiement de l'impôt par prélèvement automatique dont le montant est corrélé à celui issu de la télédéclaration.

**IMPORTANT** Il est précisé qu'un télé règlement seul, non associé à une télédéclaration, n'est pas accepté.

### C. – MODES DE TÉLÉTRANSMISSION

#### 📖 Sources

BOI-BIC-DECLA-30-60-20, 7 juin 2017

**1415** TéléTVA propose le choix entre deux modes de transmission :

- la transmission des obligations déclaratives du professionnel par l'**intermédiaire d'un prestataire** (partenaire EDI) qui transmet à l'administration fiscale les données de TVA pour son compte : il s'agit du mode dit « EDI » (échange de données informatisé).
- la **saisie directe et en ligne des déclarations et des paiements correspondants**. Il s'agit du mode dit **EFI** (échange de formulaires informatisé) ; l'échange de données est sécurisé au moyen d'un certificat électronique.

**IMPORTANT** Quelle que soit la procédure retenue, la souscription au service TéléTVA constitue un préalable indispensable à l'accès à la procédure TéléTVA.

**1416 Procédure EFI** – Cette procédure gratuite permet notamment de souscrire directement en ligne, depuis la rubrique « Professionnels » du site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) les imprimés déclaratifs en matière de TVA mais également de demander un remboursement de crédit de TVA ou un remboursement de TVA supportée dans un État de l'Union Européenne.

Son utilisation implique pour le professionnel qu'il crée un espace abonné à partir de la rubrique « Votre espace professionnels > Créer et activer mon espace professionnel » sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr). La création de cette espace est instantanée.

La saisie de la déclaration en ligne s'effectue à partir d'un formulaire pré-rempli qui correspond à la situation fiscale du redevable. Lors de la saisie, les zones remplies du formulaire font l'objet d'un contrôle de cohérence, les totaux sont automatiques et une aide en ligne est associée. Le contrôle de la présence de déclarations annexes est assuré et les reports automatisés.

**IMPORTANT** Il n'est pas possible de valider un formulaire tant que des anomalies sont détectées par le système (exemple : impossibilité de saisir des montants négatifs).

**1417** La déclaration et le paiement sont deux actes dissociés. Ainsi, le paiement peut se faire soit immédiatement après la saisie de la déclaration, soit plus tard, dans le respect de la date limite de paiement.

L'espace permet de saisir :

- une déclaration initiale pour la période en cours mais également, en cas d'oubli, une déclaration pour une période précédente, étant précisé que cette dernière sera bien évidemment passible des pénalités applicables ;
- une déclaration rectificative étant précisé que si les éléments rectifiés conduisent à une diminution de l'impôt précédemment déclaré (ou à une augmentation du crédit), le professionnel devra, en tout état de cause, présenter une réclamation contentieuse parallèlement à l'envoi de cette télédéclaration.

**IMPORTANT** Dans cette dernière hypothèse, le redevable doit, lors de la saisie d'un téléversement associé à une déclaration rectificative, veiller à ce que les montants saisis constituent un paiement complémentaire au règlement précédemment transmis.

**Exemple** Ainsi, si un professionnel a souscrit une télédéclaration initiale et un téléversement de 10 000 € et qu'il souhaite effectuer une télédéclaration rectificative présentant un total à payer de 15 000 €, le montant du téléversement à associer à la télédéclaration rectificative sera de 5 000 € et non du montant total de la télédéclaration rectificative. À défaut, le compte de l'entreprise serait prélevé de 10 000 € + 15 000 €, soit 25 000 € au lieu des 15 000 € réellement dus.

**1418 Procédure EDI** – Cette procédure permet la transmission électronique des déclarations à partir des fichiers comptables, par l'intermédiaire de l'ARAPL, de l'expert-comptable du professionnel ou directement par le professionnel s'il dispose du logiciel nécessaire et passe un contrat avec d'un prestataire spécialisé (dit partenaire EDI) pour la télétransmission des déclarations issues du logiciel du professionnel.

**IMPORTANT** Contrairement à la procédure EFI, dans le cadre de la procédure EDI, les redevables sont tenus d'acquitter le montant des taxes exigibles au moment même où ils déposent la déclaration de leurs opérations.

**1419** Quelles que soient les modalités techniques de transmission des données, celle-ci est autorisée jusqu'à la date limite d'échéance prévue. Au-delà de cette date, la télédéclaration et le téléversement seront pris en compte avec la mention « Dépôt hors délai ».

## D. – OBLIGATIONS DÉCLARATIVES ET PAIEMENT

**1420** On rappelle quel que soit le régime du professionnel, les obligations déclaratives et de paiement doivent obligatoirement être effectués par voie de télétransmission.

Un accusé de réception informatique est délivré automatiquement pour chacune des déclarations (CGI, ann. IV, art. 39, 1, 4°).

**Remarque** Toutefois, les versements de TVA et de taxes assimilées consécutifs à un avis de mise en recouvrement (rappels à la suite d'un contrôle fiscal ou à une insuffisance de versement) ne sont pas effectués par téléversement mais par chèque ou virement.

**1421 Professionnel relevant du RSI-TVA** – Les professionnels soumis à ce régime doivent :

- téléverser 2 acomptes (en juillet et décembre de chaque année) si et seulement si le montant de la TVA payé (avant déduction de la TVA relative aux biens constituant des immobilisations) au titre de l'année civile précédente est supérieur à 1 000 €. À défaut, aucun acompte n'est dû ;
- télétransmettre au plus tard le 2ème jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> mai (soit pour 2018, le 3 mai 2019) une déclaration n° 3517 CA12 récapitulant l'ensemble de ses opérations imposables de l'année civile précédente (V. 1491).

La TVA correspondante est due sous déduction, le cas échéant, des acomptes déjà téléversés.

**1422 Professionnel soumis au régime réel normal** – Ces professionnels doivent télétransmettre leur déclaration n° 3310 CA3 :

- chaque mois lorsque le montant de la TVA payée au titre de l'année civile précédente est supérieure à 4 000 € ;
- à défaut, chaque trimestre.

Cette déclaration doit être transmise par voie dématérialisée, accompagnée de son téléversement (V. 1553).

**1423 Paiement par imputation** – Les professionnels, quel que soit leur régime d'imposition, peuvent utiliser à titre de moyen de paiement les créances qu'ils détiennent sur le Trésor. Ces créances peuvent être constituées par :

- des crédits et des excédents de taxe ou d'impôt (crédit de TVA, crédit d'impôt excédentaire notamment) ;
- des restitutions à la suite de dégrèvements concernant des impôts encaissés par les services des impôts des entreprises.

**En pratique** Ce moyen de paiement peut non seulement être utilisé pour le paiement de la TVA mais également pour la taxe sur les salaires, la taxe d'apprentissage, la participation des employeurs au développement de la formation professionnelle continue et la cotisation perçue au titre de la participation des employeurs à l'effort de construction. En revanche, ce procédé ne peut servir au paiement de la CVAE ou de l'impôt sur le revenu du professionnel.

**1424** Le professionnel doit en faire la demande à l'aide de l'imprimé n° 3516.

Après vérification de l'existence effective d'une créance sur le Trésor, le professionnel est informé de la suite donnée à sa demande par l'envoi d'une lettre. Celle-ci précise que si l'échéance de paiement s'avère être d'un montant inférieur à la somme imputable, la différence sera remboursée par l'Administration ; à l'inverse, si l'échéance est d'un montant supérieur à la somme imputable, le contribuable devra effectuer un paiement complémentaire.

**1425 Paiement par compensation** – Le comptable de la DGI peut spontanément opérer une compensation entre une dette et une créance fiscale liquide et exigible. Contrairement au paiement par imputation qui est opéré sur demande du professionnel, le paiement par compensation est opéré spontanément par le comptable de la DGFIP.

## IV. Remboursement de crédit de TVA sous le RSI

### A. – IMPUTATION OU REMBOURSEMENT DU SOLDE CRÉDITEUR OU DE L'EXCÉDENT DE VERSEMENT

#### 📖 Sources

CGI, art. 1649 quater B, III ; CGI, ann. II, art. 242-0 C ; BOI-TVA-DECLA-20-30-10-20, 1<sup>er</sup> mars 2017

**1426 Principe** – Lorsque la déclaration annuelle CA 12 fait apparaître un **crédit de taxe** (TVA déductible supérieure à la TVA collectée), le professionnel peut demander directement le remboursement de ce crédit sur la déclaration CA 12 lorsqu'il porte sur un montant au moins égal à 150 €.

À défaut, il est autorisé à imputer le crédit constaté sur le ou les acomptes suivants, en informant la recette des impôts dans la zone correspondance de l'avis d'acompte.

Lorsque la déclaration annuelle fait apparaître un **excédent de versement** (acomptes versés supérieurs à la TVA nette due), le professionnel peut en demander la restitution quel que soit son montant.

À défaut, il peut imputer l'excédent sur le ou les acomptes suivants, en informant le comptable des impôts dans la zone correspondance de l'avis d'acompte.

**IMPORTANT** Les demandes de remboursement de crédit de TVA doivent être obligatoirement souscrites par voie électronique. À défaut, elles feront d'un rejet en la forme.

Le service en ligne permettant de déposer une demande de remboursement de TVA est accessible dans votre espace Professionnel à partir de la rubrique « Mes services ». Dans cette rubrique, vous devez sélectionner « Déclarer TVA » et sélectionner l'option « Effectuez une demande de remboursement de crédits de TVA ». Choisissez le formulaire n° 3517. Si vous avez recours pour vos télédéclarations et télépaiements au mode EDI (échange de données informatisé), c'est votre expert-comptable qui, à votre demande, transmettra les fichiers de demande de remboursement de crédit de TVA.

**1427 Cumul de la modulation d'un acompte avec un report de crédit ou un excédent de versement** – Lorsqu'un professionnel entend seulement imputer sur l'acompte initialement appelé un report de crédit ou un excédent de versement figurant sur la précédente déclaration annuelle CA 12, il en informe le comptable des impôts en remplissant le cadre 1 de l'imprimé d'avis d'acompte n° 3514.

Si ce redevable souhaite à la fois moduler son acompte en fonction de la TVA réelle du trimestre (ou des mois d'octobre et de novembre) précédent et imputer un crédit ou un excédent de versement figurant sur la précédente déclaration annuelle n° CA 12, dont il n'a pas demandé le remboursement, ce crédit ou cet excédent sera porté cadre 1 de l'imprimé d'avis d'acompte n° 3514.

### B. – INCIDENCES D'UNE SITUATION CRÉDITRICE SUR LES DEMANDES DE REMBOURSEMENT PROVISIONNEL

#### 📖 Sources

CGI, ann. II, art. 242-0 C, III et 242 septies J ; BOI-TVA-DECLA-20-30-10-20, 1<sup>er</sup> mars 2017

**1428** Les professionnels relevant du régime simplifié d'imposition ont la possibilité de **moduler le montant de leurs acomptes** (V. 1506). Ainsi, lorsque la situation réelle du semestre est créditrice, l'acompte peut également être ramené à zéro.

Dans cette hypothèse, les professionnels relevant du régime simplifié d'imposition peuvent demander un **remboursement provisionnel** à la condition que :

- cette demande ne porte que sur un crédit constitué par la taxe déductible ayant grevé l'acquisition de biens constituant des immobilisations (hors acquisition intracommunautaire et livraison à soi-même) ;
- le montant du remboursement soit au moins égal à 760 €.

**En pratique** La demande de remboursement est à faire par télétransmission sur le formulaire n° 3519-SD. Pour les autres biens et services, la demande de remboursement du crédit tenant compte de la taxe déductible sur les biens et services autres que les immobilisations, s'effectue directement sur la déclaration annuelle CA 12.

**1429** Dans cette dernière hypothèse, il conviendra donc en pratique qu'à la fois, le crédit non imputé et que la TVA déductible du trimestre relative aux biens constituant des immobilisations soient au moins égaux à 760 €.

**Exemple** Soit un professionnel dans la situation suivante :

- Acompte appelé pour juillet = 1 000 €,
- TVA collectée du 1<sup>er</sup> janvier au 31 juin = 1 000 €,
- TVA déductible sur stock = 1 000 €,
- TVA déductible sur immobilisations = 760 €

L'acompte pourra être modulé à la somme de zéro (à indiquer ligne 01 de l'avis d'acompte) et le professionnel pourra solliciter un remboursement de 760 € (à indiquer ligne 08).

**1430** Ces remboursements ne peuvent être obtenus que sur présentation, avec la demande, de la ou des factures (originaux) qui mentionnent notamment la taxe déductible sur les immobilisations à l'origine du crédit.

## V. Remboursement de crédit de TVA sous le régime réel d'imposition

### A. – PRINCIPE

#### ■ Sources

CGI, art. 271, IV ; CGI, ann. II, art. 242-0 A à 242-0 K ; BOI-TVA-DECLA-20-30-10-20, 1<sup>er</sup> mars 2017

**1431** La taxe déductible dont l'imputation n'a pu être effectuée sur la TVA collectée peut faire l'objet d'un remboursement à la demande du professionnel.

S'agissant des modalités particulières de remboursement des crédits de TVA aux professionnels qui cessent leur activité, V. **1570**.

**1432** Les règles générales de remboursement des crédits de TVA, qui concernent les professionnels relevant du régime réel normal d'imposition prévoient, qu'en principe, le remboursement soit opéré une fois par an, au vu du crédit de TVA constaté au terme de chaque année civile, et pour peu que ce crédit excède 150 €, mais peut, sous certaines conditions, être demandé selon une périodicité :

- soit, trimestrielle,
- soit, mensuelle lorsque les redevables déclarent la TVA mensuellement.

### B. – REMBOURSEMENT MENSUEL

#### ■ Sources

CGI, art. 271, IV ; CGI, ann. II, art. 242-0 A à 242-0 K ; BOI-TVA-DECLA-20-20-30-30, 6 mai 2015 ; BOI-TVA-DECLA-20-30-10-20, 1<sup>er</sup> mars 2017

**1433 Professionnels concernés** – Seuls peuvent bénéficier du remboursement mensuel les professionnels relevant du régime réel normal d'imposition, de plein droit ou sur option (V. **1553**), donnant lieu au dépôt mensuel de déclarations de TVA.

Ainsi, peuvent avoir intérêt à opter pour une périodicité mensuelle :

- les professionnels dont la TVA est inférieure à 4 000 € par an et qui avaient opté pour le dépôt d'une déclaration trimestrielle : ce choix doit être formulé au plus tard dans le mois qui précède le dépôt de la première déclaration mensuelle de TVA. Il prend effet à compter du 1<sup>er</sup> jour du trimestre civil au cours duquel le choix a été exprimé et vaut pour l'année entière ;

Ainsi, dans l'hypothèse d'un professionnel qui exprime ce choix auprès de son service des impôts le 19 février 2018, le retour à une télédéclaration mensuelle prend effet à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018. Le professionnel doit donc déposer une déclaration récapitulative des opérations de janvier et de février 2018 entre le 15 et le 24 mars 2018. Cette déclaration portant la référence du mois de février est réputée concerner la période de janvier et de février et cette information doit être mentionnée par l'entreprise dans l'espace réservé à la correspondance. Ce professionnel est tenu au moins jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2019 de télédéclarer mensuellement la TVA et pourra continuer au-delà sauf à opter à nouveau pour un autre régime.

- les professionnels relevant du régime simplifié d'imposition en optant pour le régime réel normal (V. **1497**)

**IMPORTANT** On rappelle que depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015, les professionnels soumis au régime simplifié d'imposition relèvent de plein droit du régime réel normal si le montant de la TVA exigible au titre de l'année précédente est supérieure à 15 000 € et ce même si les seuils de recettes du régime réel normal ne sont pas atteints (V. **1553**).

**1434** Le professionnel doit alors déposer le mois qui suit la notification de l'option une déclaration récapitulative qui comportera l'ensemble des opérations réalisées entre le 1<sup>er</sup> janvier et la fin du mois au cours duquel l'option a été notifiée. Par la suite, l'entreprise devra déposer chaque mois une déclaration de TVA relative



aux opérations réalisées au cours du mois précédent pendant une période d'au moins deux ans reconduite tacitement, à défaut de renonciation au moins 30 jours avant la fin de cette période.

**1435 Montant minimum de la demande** – La demande doit porter sur un montant au moins égal à 760 €. Ainsi, lorsqu'un crédit de TVA d'au moins 760 € est dégagé (ligne 25 de la déclaration n° 3310 CA 3) et que le professionnel en demande le remboursement plutôt que d'en opérer le report sur sa prochaine déclaration, il exprime son choix **en mentionnant le montant du crédit sur la ligne 26 de la déclaration « remboursement demandé sur formulaire joint »**.

La demande de remboursement doit être télétransmise sur un imprimé n° 3519 en même temps que la déclaration n° 3310 CA 3 télétransmise au titre du mois considéré.

**1436** L'imprimé n° 3519 est en principe télétransmis à l'Administration **en même temps que cette déclaration**. Toutefois, cette remise peut intervenir postérieurement, mais en tout état de cause **au plus tard le 31 décembre de la seconde année qui suit** la télétransmission de la déclaration CA 3 sur lequel le crédit apparaît.

Par ailleurs, le professionnel devra joindre à sa demande de remboursement un **relevé des factures d'achats** comportant, sur trois colonnes, les noms et adresses des fournisseurs ou prestataires de services, les dates et montants de chaque facture et le montant de la TVA mentionnée sur la facture, lorsque :

- il s'agit de la première demande présentée par un professionnel ;
- il reçoit une demande expresse de l'Administration en ce sens.

## C. – REMBOURSEMENT TRIMESTRIEL

### 📄 Sources

CGI, art. 271, IV ; CGI, ann. II, art. 242-0 A à 242-0 K

**1437** Les demandes de remboursement trimestrielles sont toujours possibles pour les redevables qui ne bénéficient pas de la procédure de remboursement mensuel. Toutefois, pour que la demande soit recevable, le montant du crédit de TVA doit au moins être égal à 760 €.

La demande doit être formulée selon les mêmes modalités que celles prévues pour les remboursements mensuels.

## D. – CONSÉQUENCES D'UNE DEMANDE DE REMBOURSEMENT SUR LES OPTIONS EXERCÉES

### 📄 Sources

CGI, art. 293 F, II ; BOI-TVA-DECLA-40-10-20, 5 juill. 2017, § 230

**1438** Les professionnels qui relèvent normalement du régime de la franchise en base de TVA et qui ont exercé une option pour le paiement de la TVA dans le cadre du régime simplifié d'imposition ou du régime réel normal (V. **1481**) ne peuvent pas, lorsqu'ils demandent à bénéficier du remboursement d'un crédit de TVA, **renoncer à leur option au terme de la période normale de deux ans**. L'option est automatiquement reconduite pour une nouvelle période de deux ans.

Une demande de remboursement peut donc avoir des conséquences importantes notamment pour les professionnels qui s'adressent à une clientèle non assujettie à la TVA.

**Exemple** Un avocat exerçant en contrat de collaboration depuis 2 ans n'ayant comme clients que des entreprises assujetties à la TVA a opté pour l'assujettissement à la TVA de ses prestations bien que le montant annuel de ses recettes lui permet de bénéficier du régime de la franchise en base de la TVA. Sur la seconde année d'exercice, suite à d'importants frais d'aménagement, ce professionnel a dégagé un crédit de TVA de 2 000 € dont il a demandé le remboursement.

Toutefois, au cours de cette année, la nature de sa clientèle a évolué et est désormais constituée pour une grande majorité de particuliers. Alors que le montant annuel de ses recettes lui permettrait de se placer en N+3 sous le régime de la franchise en base et de diminuer ainsi le coût de ses prestations pour ses clients qui ne peuvent pas récupérer la TVA, la demande de remboursement effectuée en N+2 l'oblige à se maintenir sous un régime d'imposition à la TVA au minimum en N+3 et N+4.

**1439** Comme le montre l'exemple ci-dessus, une demande de remboursement est de nature à avoir un impact significatif sur les ressources des professionnels dont les clients ne peuvent récupérer la TVA. Il est important d'analyser en amont la situation et de déterminer une stratégie de gestion.

## VI. Sanctions

### A. – PRINCIPE

**1440** Les infractions et sanctions présentées ci-après concernent principalement :

- le défaut ou retard de production des déclarations (V. **1441**) ;
- le non-respect de l'obligation de télédéclarer et de téléréglé la TVA (V. **1442**) ;
- le défaut ou retard de paiement (V. **1443**) ;
- les insuffisances de déclaration (V. **1445**) ;
- l'absence d'une déclaration immédiatement déductible (auto-liquidation) (V. **1446**) ;
- les autres sanctions (V. **1447**).

Sur les **sanctions** applicables en cas de non-respect des obligations prévues en matière de facturation, se reporter au (V. **1331**).

### B. – DÉFAUT OU RETARD DE PRODUCTION DES DÉCLARATIONS

#### 📖 Sources

CGI, art. 1727, 1728 ; LPF, art. L. 66

**1441** En cas de défaut ou de retard dans le dépôt des déclarations de TVA, l'Administration peut mettre en œuvre la procédure de taxation d'office sans avoir à adresser au préalable une mise en demeure au professionnel concerné.

Le défaut ou le retard de production d'une déclaration est alors sanctionné par l'intérêt de retard de 0,20 % par mois (pour les intérêts courant du 1<sup>er</sup> janvier 2018 au 31 décembre 2020 – L. fin. rect. 2017 n° 2017-1775, 28 déc. 2017, art. 55 ; 0,40 % auparavant), auquel s'ajoute une majoration de :

- 10 % en l'absence de mise en demeure de déposer la déclaration ou en cas de dépôt dans les 30 jours de la première mise en demeure ;
- 40 % lorsque la déclaration n'a pas été déposée dans les 30 jours suivant la réception d'une première mise en demeure ;
- 80 % en cas de découverte d'une activité occulte.

**Remarque** Dans cette hypothèse :

- le point de départ pour l'application de l'intérêt de retard est fixé au premier jour du mois qui suit celui au cours duquel l'impôt aurait dû être acquitté ;
- le décompte est arrêté au dernier jour du mois de la proposition de rectification ou du mois au cours duquel la déclaration a été déposée.

Le montant dû au titre de l'intérêt de retard est réduit de 50 % en cas de dépôt spontané par le professionnel, avant l'expiration du délai prévu pour l'exercice par l'administration de son droit de reprise, d'une déclaration rectificative si

- la régularisation ne concerne pas une infraction exclusive de bonne foi ;
- et si cette déclaration est accompagnée du paiement des droits simples ou, à défaut de paiement, si le comptable public a accepté un plan de règlement de ces droits (L. n° 2018-727, 10 août 2018, art. 5).

Ces dispositions s'appliquent aux déclarations rectificatives spontanées déposées à compter du 11 août 2018.

### C. – NON-RESPECT DE L'OBLIGATION DE TÉLÉDÉCLARER ET DE TÉLÉRÉGLER

#### 📖 Sources

CGI, art. 1738

**1442** Le non-respect de l'obligation de souscrire par voie électronique une déclaration et ses annexes ou de payer la TVA par téléréglé entraîne l'application d'une majoration de 0,2 % du montant des droits correspondant aux déclarations déposées selon un autre procédé ou du montant des sommes dont le versement a été effectué selon un autre mode de paiement.

Le montant de la majoration ne peut être inférieur à 60 €.

En l'absence de droits, le dépôt d'une déclaration ou de ses annexes selon un autre procédé que celui requis entraîne l'application d'une amende de 15 € par document sans que le total des amendes applicables aux documents devant être produits simultanément puisse être inférieur à 60 € ni supérieur à 150 €.

## D. – DÉFAUT OU RETARD DE PAIEMENT

### 📖 Sources

CGI, art. 1731 ; CGI, art. 1727

**1443** Le paiement tardif entraîne l'application de l'intérêt de retard de 0,20 % par mois (pour les intérêts courant du 1<sup>er</sup> janvier 2018 au 31 décembre 2020 – L. fin. rect. 2017 n° 2017-1775, 28 déc. 2017, art. 55 ; 0,40 % auparavant). Il s'applique sur le montant des sommes mises à la charge du professionnel ou dont le versement a été différé.

Le point de départ de l'intérêt de retard est fixé au premier jour du mois qui suit :

- le dépôt d'une déclaration non accompagnée du paiement total des droits ;
- en l'absence de déclaration, ou en cas de redressement, la réception d'un avis de mise en recouvrement.

Le point d'arrivée du calcul de l'intérêt de retard est fixé au dernier jour du mois du paiement.

**1444** En plus de l'intérêt de retard, le paiement tardif donne lieu au versement d'une majoration de 5 % du montant des sommes dont le paiement a été différé. Cette majoration n'est pas due lorsqu'une déclaration est déposée tardivement, mais accompagnée du paiement total des droits. En revanche, la pénalité pour déclaration tardive continue de s'appliquer (V. 1441).

**IMPORTANT** Ces sanctions peuvent, sur demande expresse, faire l'objet de remise gracieuse lorsque le professionnel de bonne foi connaît des difficultés. Par ailleurs, une bonne communication en amont avec le service des impôts permet le plus souvent d'obtenir des étalements de paiement qui sont dans la plupart des cas exempts de majorations.

## E. – INSUFFISANCE OU OMISSIONS DANS UNE DÉCLARATION

### 📖 Sources

CGI, art. 1729 ; LPF, art. L. 195 A

**1445** Lorsqu'en cas de dissimulations, d'inexactitudes ou d'omissions en matière de déclaration de TVA, la mauvaise foi du professionnel est établie, une majoration s'ajoute à l'intérêt de retard de 0,20 % par mois (pour les intérêts courant du 1<sup>er</sup> janvier 2018 au 31 décembre 2020 – L. fin. rect. 2017 n° 2017-1775, 28 déc. 2017, art. 55 ; 0,40 % auparavant) :

- 40 % en cas de manquement délibéré ;
- 80 % en cas d'abus de droit ramenée toutefois à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire ;
- 80 % si le professionnel s'est rendu coupable de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat.

La charge de la preuve de la mauvaise foi du professionnel incombe à l'Administration.

## F. – NON-DÉCLARATION D'UNE TAXE IMMÉDIATEMENT DÉDUCTIBLE (AUTOLIQUIDATION DE LA TAXE)

### 📖 Sources

CGI, art. 1788 A, 4 ; RES n° 2009/9 (RC), 17 févr. 2009

**1446** Pour les opérations imposables dont la taxe est immédiatement déductible, (acquisitions intracommunautaires, livraisons à soi-même, livraisons en franchise), l'absence de déclaration est passible d'une amende spécifique de 5 % calculée sur le montant du rappel pour lequel le professionnel bénéficie d'un droit à déduction. Cette amende s'ajoute, le cas échéant, aux sanctions de droit commun (amende de 5 % et intérêt de retard).

**Remarque** Toutefois, dans un souci d'application mesurée de la loi fiscale, l'Administration a précisé que l'amende de 5 % ne sera pas appliquée lorsqu'une déclaration rectificative reprenant les éléments initialement déclarés et mentionnant les éléments déclaratifs omis sera spontanément déposée au titre de la période concernée, avant toute action de la part de l'Administration.

## G. – SANCTION POUR NON-RESPECT DES OBLIGATIONS EN MATIÈRE DE DÉCLARATION D'ÉCHANGE DE BIENS (DEB) OU DE DÉCLARATION EUROPÉENNE DE SERVICES (DES)

### ■ Sources

CGI, art. 289 C ; CGI, art. 1788 A, 1 à 3

**1447** Dans le cas où les professionnels seraient tenus de procéder à une **déclaration d'échange de biens (DEB)**, c'est à dire lorsqu'ils réalisent des livraisons ou des acquisitions intracommunautaires (V. **1725**), sont sanctionnés :  
– d'une amende de 750 €, le défaut de production de cette déclaration dans les délais (ou 1 500 € en cas de non-production dans les 30 jours d'une mise en demeure) ;  
– d'une amende de 15 € pour chaque omission ou inexactitude (plafonnée à 1 500 €).

Ces sanctions sont également applicable en cas de non production de la **déclaration européenne de services (DES)** qui doit, être souscrite par tous les professionnels établis en France qui fournissent une prestation à un assujetti établi dans un autre État membre de l'UE et imposable dans l'État de ce dernier (V. **1750**).

## H. – SANCTIONS PÉNALES

### ■ Sources

CGI, art. 1741 et 1750

**1448** Outre l'application des amendes fiscales, **certaines fraudes peuvent être poursuivies pénalement**. Ainsi, est notamment punissable d'une **amende de 500 000 €** (dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction) et de **5 années d'emprisonnement** ainsi que de la **privation des droits civiques**, civils et de famille, le fait de se soustraire ou de tenter de se soustraire au paiement de l'impôt en omettant volontairement de souscrire ses déclarations ou en dissimulant une partie des sommes sujettes à l'impôt. Dans certains cas particuliers, l'amende peut être portée à 3 000 000 d'euros (dont le montant peut être porté au double du produit tiré de l'infraction) et 7 ans d'emprisonnement.

Concernant les sanctions fiscales en matière de facturation, (V. **1441**).

Enfin, tout professionnel condamné pour l'une de ces infractions peut se voir interdire par le tribunal à titre de peine complémentaire l'exercice de toute profession libérale ainsi que la suspension de son permis de conduire pour une durée de trois (six ans en cas de récidive).

# Franchise en base de TVA

## I. Présentation générale

### ■ Sources

CGI, art. 293 B à 293 F ; BOI-TVA-DECLA-40, 5 juill. 2017

**1449** Les professionnels qui remplissent les conditions pour bénéficier du régime de franchise en base sont dispensés de la déclaration et du paiement de la TVA. En contrepartie, ils ne doivent ni faire figurer la TVA sur leurs factures ni récupérer la taxe acquittée sur leurs dépenses professionnelles.

**IMPORTANT** Les règles spécifiques à certaines professions en matière de franchise en base de TVA sont examinées séparément notamment en ce qui concerne le montant des seuils de franchise et les conséquences des dépassements pour :

- les avocats (1611) ;
- les auteurs des œuvres de l'esprit et artistes interprètes (1629).

**1450** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, le régime de franchise en base de TVA de droit commun pour les prestataires de services :

- s'applique de plein droit en N aux professionnels dont le montant des recettes n'excède pas au cours de l'année N-1 le seuil de 33 200 € HT (32 900 € en 2014, 2015 et en 2016) ;

Les seuils de la franchise sont en principe actualisés tous les 3 ans (prochaine actualisation en 2020).

- peut être maintenu en cas de dépassement en N-1 du seuil de 33 200 € HT dans la limite d'un seuil de tolérance fixé à 35 200 € HT (34 900 € en 2014, 2015 et en 2016) si le montant des recettes de l'année N-2 a été inférieur à 33 200 € HT (V. 1454).

Les professionnels peuvent également opter pour le paiement de la TVA et renoncer au régime de la franchise (V. 1629).

À titre expérimental (pendant une période maximale de 5 ans), les limites d'application de la franchise en base de TVA ont été relevées à compter du 2 mars 2017 pour les professionnels situés en Guadeloupe, en Martinique et à la Réunion. Ainsi, bénéficient de la franchise en base de TVA, au titre des prestations de services, les professionnels établis dans ces départements n'ayant pas réalisé un chiffre d'affaires supérieur à :

- 50 000 € (au lieu de 33 200 €) l'année civile précédente ;
- ou 60 000 € (au lieu de 35 200 €), l'année civile précédente, lorsque que le chiffre d'affaires de la pénultième année n'a pas excédé 50 000 € (L. n° 2017-256, 28 févr. 2017, art. 135 ; BOI-TVA-DECLA-40-10-10, § 130, 5 juill. 2017).

**IMPORTANT** Le régime de franchise en base de TVA est susceptible de concerner les professionnels soumis à la TVA au titre de l'ensemble de leur activité (ex. : architecte) ou seulement sur une partie (ex. : professionnel redevable de la TVA sur les redevances perçues dans le cadre d'un contrat de collaboration libérale).

Le régime de la franchise en base de TVA ne s'applique pas uniquement aux professionnels placés sous le régime déclaratif spécial. Ainsi, les professionnels qui relèvent du régime de la déclaration contrôlée peuvent, sous réserve de remplir toutes les conditions, bénéficier de la franchise en base de TVA.

### 1451

#### Seuils de franchise de TVA

Nature de l'activité	Seuils applicables depuis 2017	
	Premier seuil	Seuil de tolérance
Franchise applicable aux prestations de services	33 200 € HT (50 000 € dans les DOM à compter du 2 mars 2017)	35 200 € HT (60 000 € dans les DOM à compter du 2 mars 2017)
Franchise applicable aux avocats, auteurs des œuvres de l'esprit et artistes interprètes 1. Prestations de services dans le cadre de l'activité réglementée 2. Auteurs des œuvres (livraisons des œuvres et cession de droits patrimoniaux) à l'exclusion des architectes 3. Artistes (exploitation des œuvres)	42 900 € HT	52 800 € HT
Franchise applicable aux avocats, auteurs des œuvres de l'esprit et artistes interprètes - Autres prestations que celles visées aux 1, 2 à 3	17 700 € HT	21 300 € HT

Nature de l'activité	Seuils applicables depuis 2017	
	Premier seuil	Seuil de tolérance
Franchise applicable aux opérations commerciales (ventes de marchandises, objet, fournitures et denrées ; mise à disposition de logements)	82 800 € HT	91 000 € HT
<p>(*) Ces seuils seront revalorisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020.            (**) Les seuils applicables au titre des années 2014 à 2016 étaient respectivement de 32 900 €, 34 900 €, 42 600 €, 52 400 €, 17 500 €, 21 100 €, 82 200 €, 90 300 €.</p>		

## II. Champ d'application

### A. – PROFESSIONNELS ET OPÉRATIONS CONCERNÉS

#### ■ Sources

CGI, art. 293 B, I ; CGI, art. 293 BA ; CGI, art. 302 septies A ter B ; BOI-TVA-DECLA-40-10-10, 5 juill. 2017

**1452** Le régime de la franchise en base de TVA est susceptible de concerner les **professionnels établis en France**, quels que soient leur forme juridique d'exercice (professionnels exerçant individuellement ou en société) et leur régime d'imposition (régime déclaratif spécial ou régime de la déclaration contrôlée).

Sauf option contraire, la franchise s'applique par ailleurs de plein droit aux professionnels qui débutent leur activité.

**1453** En revanche, sont **exclus** du dispositif :

- les professionnels exerçant une **activité occulte** laquelle est caractérisée par deux critères cumulatifs :
  - le professionnel n'a pas déclaré son activité au centre de formalités des entreprises,
  - le professionnel n'a pas souscrit de déclaration fiscale dans les délais légaux.

- et les professionnels qui ont fait l'objet d'un **procès-verbal de flagrance fiscale**, dans les conditions prévues à l'article L. 16-0 BA du livre des procédures fiscales (CGI, art. 293 BA).

Par ailleurs, la franchise ne s'applique pas aux opérations de location de locaux nus pour lesquelles les professionnels ont opté pour l'imposition à la TVA (CGI art. 260, 2<sup>o</sup>). Les autres opérations du professionnel continuent toutefois, toutes conditions étant par ailleurs remplies, à bénéficier du régime de la franchise.

### B. – MODALITÉS D'APPRÉCIATION DES CHIFFRES D'AFFAIRES LIMITES

#### ■ Sources

CGI, art. 293 B, I ; BOI-TVA-DECLA-40-10-10, 5 juill. 2017

**1454** Le régime de la franchise en base de TVA s'est appliqué de plein droit en **2018**, aux professionnels qui remplissaient **l'une des deux conditions suivantes** :

- recettes 2017 inférieures ou égales à 33 200 € HT, ou ;
- recettes 2017 supérieures à 33 200 € HT mais inférieures ou égales à 35 200 € HT et recettes 2016 inférieures ou égales à 33 200 € HT.

La franchise en base de TVA a dû être maintenue durant toute l'année 2018 tant que le montant des recettes de l'année 2018 n'a pas dépassé 35 200 € HT. En revanche, en cas de franchissement de ce seuil, le professionnel est devenu redevable de la TVA à compter du 1<sup>er</sup> jour du mois de dépassement.

Pour **2019**, le régime de la franchise en base de TVA s'applique de plein droit aux professionnels qui remplissent **l'une des deux conditions suivantes** :

- recettes 2018 inférieures ou égales à 33 200 € HT, ou ;
- recettes 2018 supérieures à 33 200 € HT mais inférieures ou égales à 35 200 € HT et recettes 2017 inférieures ou égales à 33 200 € HT.

La franchise en base de TVA est maintenue durant toute l'année 2019 tant que le montant des recettes de l'année 2019 ne dépasse pas 35 200 € HT. Dès le franchissement de ce seuil, le professionnel devient redevable de la TVA à compter du 1<sup>er</sup> jour du mois de dépassement.

1455

## Situations de maintien de la franchise en base de TVA en 2018 et 2019 (\*)

Recettes 2016	Recettes 2017	Situation en 2018			Situation en 2019
		Situation au 1 <sup>er</sup> janvier 2018	Au cours de l'année 2018	au 31/12/2018	
Quel que soit le montant	< 33 200 € HT	Franchise TVA	Franchise TVA	recettes ≤ 33 200 € HT	Franchise TVA
				>33 200 € HT & ≤ 35 200 € HT	Franchise TVA
				> 35 200 € HT (TVA à compter du 1 <sup>er</sup> jour du mois du dépassement)	TVA
≤ 33 200 € HT	> 33 200 € HT & ≤ 35 200 € HT	Franchise TVA	Franchise TVA	recettes ≤ 33 200 € HT	Franchise TVA
				>33 200 € HT & ≤ 35 200 € HT	TVA
				> 35 200 € HT (TVA à compter du 1 <sup>er</sup> jour du mois du dépassement)	TVA
> 33 200 € HT	>33 200 € HT & ≤ 35 200 € HT ou >35 200 € HT - TVA à compter du 1 <sup>er</sup> jour du mois de dépassement	TVA	TVA	recettes ≤ 33 200 € HT	Franchise TVA
				>33 200 € HT	TVA

(\*) Ce tableau se lit verticalement pour répondre à la question : Compte tenu des recettes réalisées en 2016, 2017 et 2018, la franchise de TVA est-elle applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 ? Il ne concerne pas les franchises spécifiques des auteurs et des avocats.

## C. – RÈGLES PARTICULIÈRES D'APPRÉCIATION DES CHIFFRES D'AFFAIRES LIMITES

### ■ Sources

BOI-TVA-DECLA-40-10-10, 5 juill. 2017

### 1° Activités nouvelles

**1456** À défaut d'option pour un régime réel d'imposition lors de l'immatriculation au CFE, la franchise en base de TVA est **applicable de plein droit** en cas de création d'activité.

Lorsque le début d'exercice d'une activité imposable à la TVA intervient en cours d'année, il n'y a **pas lieu d'ajuster les limites de recettes au prorata du temps d'activité pour déterminer si la franchise en base de TVA est applicable au titre de l'année de création**. Cette règle d'ajustement de la limite de chiffre de recettes doit seulement être utilisée pour déterminer si la franchise est applicable à l'année suivant celle de la création.

**1457 Création d'activité en 2019** – Le régime de TVA applicable doit être envisagé selon les situations suivantes pour une **création d'activité en 2018 ou en 2019** :

- si les recettes encaissées au titre de l'année 2018 (ou 2019), sans ajustement prorata temporis, ne dépassent pas la limite de 35 200 € HT, la franchise en base de TVA est applicable à l'année entière ;
- si les recettes perçues dépassent la limite de 35 200 € HT au cours de l'année 2018 (ou 2019) sans ajustement prorata temporis, la franchise en base de TVA n'est plus applicable à compter du 1<sup>er</sup> jour du mois de dépassement.

Pour l'**année suivant celle de la création (2019 ou 2020)**, le montant annuel des recettes de l'année de création (2018 ou 2019) devra cette fois-ci être **ajusté prorata temporis** pour déterminer s'il excède ou non les seuils de la franchise en base de TVA applicable au 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit.

**Exemple** Un conseil en gestion a créé son cabinet le 1<sup>er</sup> juillet 2018 et n'a pas exercé d'option pour le paiement de la TVA. Au cours de l'année 2018, ses recettes s'élevèrent à 20 000 € HT.

Le seuil de 35 200 € HT (sans prorata temporis) n'étant pas dépassé en 2018, la franchise en base s'est appliquée de plein droit pendant toute cette année.

Pour déterminer si la franchise en base de TVA est applicable au 1<sup>er</sup> janvier 2019, les recettes de l'année 2018 ne doivent pas dépasser la limite de 33 200 € HT (V. 1454) ajustée au prorata de la période d'activité en 2018.

Le prorata s'effectue en nombre de jours par rapport à 365, soit :  $20\,000 \times 365 / 184 = 39\,674$  €.

Au cas d'espèce, le seuil de 33 200 € HT est franchi. La franchise en base de TVA n'est donc plus applicable à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019. (V. 1454)

## 2° Activités mixtes

**1458** Les professionnels qui exercent une **activité mixte (activité libérale et commerciale)**, comme les médecins, pharmaciens, doivent s'assurer, pour déterminer s'ils relèvent du régime de la franchise en base de TVA au 1<sup>er</sup> janvier 2019 :

- que les **recettes globales** effectivement encaissées en 2018 n'excèdent pas la limite de 82 800 € HT ;
  - et que les **recettes afférentes aux prestations de services** encaissées en 2018 n'excèdent pas 33 200 € HT.
- En revanche, les professionnels qui ne vendent que des produits accessoires à la réalisation de leurs prestations (ventes de pommades par les masseurs-kinésithérapeutes) relèvent de la seule limite de 33 200 € HT.

## 3° Professionnels exerçant une activité accessoire imposable à la TVA

**1459** Lorsqu'un professionnel exerce une activité principale exonérée et une activité accessoire taxable, seules les recettes réalisées dans le cadre de l'activité imposable doivent être retenues pour apprécier les limites de 33 200 € HT et 35 200 € HT.

**Exemple** Un chirurgien-dentiste perçoit au titre de 2018 : 150 000 € d'honoraires et 15 000 € de redevances au titre de la mise à disposition de son cabinet à un assistant-collaborateur.

Si les revenus qu'il tire de son activité libérale sont exonérés, en revanche, les redevances sont assimilées à des loyers de nature commerciale soumis à la TVA. Le montant annuel des redevances étant inférieur à 33 200 € HT, ce praticien peut bénéficier du régime de la franchise en base. Dans le cas où ce professionnel aurait conclu plusieurs contrats de collaboration, il conviendrait de cumuler l'ensemble des redevances perçues pour apprécier cette limite.

**1460** En revanche, les professionnels qui exercent une activité imposable à la TVA mais dont certaines de leurs prestations n'ont pas été imposées en France en raison des règles de territorialité applicables (prestations sur un immeuble sis dans un autre État de l'UE par exemple) doivent retenir le CA correspondant à ces prestations pour l'appréciation du seuil de la franchise.

## 4° Professionnels exerçant en société

**1461** Pour les sociétés de personnes et assimilées (sociétés de fait) susceptibles de bénéficier de la franchise, les chiffres d'affaires limites **s'apprécient globalement** et non en fonction du nombre d'associés. Lorsqu'un professionnel exerce à la fois individuellement et dans le cadre d'une société de personnes, les limites de recettes doivent s'apprécier distinctement.

Par ailleurs, il y a lieu de considérer qu'une personne morale constitue toujours une activité unique.

## 5° Professionnels exerçant personnellement plusieurs activités

**1462** Lorsqu'un professionnel exerce individuellement plusieurs activités, il convient de **retenir le montant global des recettes encaissées au titre de l'ensemble des activités** exercées, apprécié s'il y a lieu dans les conditions prévues pour les activités mixtes. Le caractère commercial ou non commercial des opérations réalisées est sans incidence pour la détermination de la limite de recettes à considérer.

**1463** Un assujetti qui exerce à titre individuel des activités distinctes relevant, en matière d'impôts directs, de la catégorie des BNC pour l'une, et de la catégorie des BIC pour l'autre, doit totaliser les chiffres d'affaires afférents aux deux activités pour apprécier l'application ou non de la franchise de TVA :

- si les deux activités s'analysent comme des prestations de services, la limite de recettes à considérer est de 33 200 € HT ;
- dans le cas contraire, la limite de recettes à ne pas dépasser est déterminée dans les conditions fixées pour les activités mixtes (V. 1462).

## 6° Membres d'une même famille exploitant des cabinets distincts

**1464** Lorsque deux ou plusieurs membres d'une même famille faisant l'objet d'une imposition commune à l'impôt sur le revenu exploitent des entreprises distinctes, il convient de considérer isolément la situation de chacun des membres de la famille pour l'appréciation des limites de recettes.



**Remarque** La question de savoir si les activités exercées par deux époux constituent ou non des activités distinctes doit être appréciée sans qu'il soit besoin de retenir comme élément déterminant le régime matrimonial des intéressés mais essentiellement les données de fait : baux distincts, comptabilités propres, immatriculation professionnelle personnelle pour chacun des époux.

## 7° Architectes réalisant des travaux immobiliers

**1465** Les travaux immobiliers sont considérés comme des prestations de services. Ils relèvent donc en principe, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, de la limite de 33 200 € HT.

Cela étant, lorsque les architectes qui réalisent des travaux immobiliers directement ou en sous-traitance fournissent non seulement la main d'œuvre mais également les matériaux ou matières premières entrant à titre principal dans l'ouvrage qu'ils sont chargés d'exécuter, ils sont considérés pour l'appréciation du chiffre d'affaires limite comme exerçant une activité mixte. Le bénéfice de la franchise est alors subordonné à la double condition :

- que le chiffre d'affaires global de l'année précédente n'excède pas 82 800 € HT ;
- et que le chiffre d'affaires se rapportant aux services fournis n'excède pas 33 200 € HT.

## 8° Professionnels agissant en qualité d'intermédiaires

**1466** L'assujéti agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui (**intermédiaire opaque**), qui s'entretient dans une livraison de biens ou une prestation de services, est réputé avoir personnellement acquis et livré les biens, ou reçu et fourni les services considérés.

Dès lors, la limite de recettes à retenir pour apprécier l'application du régime de la franchise est :

- de 82 800 € HT si les opérations d'entremise réalisées par ces intermédiaires se rapportent à des livraisons de biens, des ventes à consommer sur place ou des prestations d'hébergement ;
- et de 33 200 € HT si elles se rapportent à d'autres prestations de services.

Les opérations d'entremise réalisées par les intermédiaires agissant au nom d'autrui (**intermédiaires transparents**) sont en revanche toujours regardées comme des prestations de services. Elles relèvent donc de la limite de 33 200 € HT.

# III. Recettes à retenir pour l'appréciation des limites

### Sources

CGI, art. 293 D ; BOI-TVA-DECLA-40-10-10, 5 juill. 2017

**1467** Pour apprécier les limites de recettes relatives aux prestations de services, il y a lieu, d'une manière générale, de retenir le **montant hors TVA correspondant aux recettes encaissées** (y compris lorsque le professionnel a opté pour la tenue d'une comptabilité en fonction des créances acquises et des dépenses engagées).

**1468 Recettes à retenir** – Sont visées les recettes afférentes à l'ensemble des prestations de services qui devraient normalement être soumises à la TVA, y compris :

- les sommes perçues en contrepartie de la mise à disposition de locaux ou de matériels soumis à TVA (redevances versées dans le cadre de contrats de collaboration libérale) ;
- les honoraires rétrocédés reçus de confrères soumis à TVA ainsi que les débours reversés.
- les prestations de services qui ne sont pas soumises à la TVA en France en application des règles de territorialité.

**IMPORTANT** En pratique, pour déterminer si les limites de recettes sont ou non franchies, le professionnel **ne peut se contenter de reprendre la totalisation des recettes effectuée sur la déclaration des revenus professionnels n° 2035**. En effet, seules les recettes susceptibles d'être soumises à la TVA doivent être prises en compte. Il convient donc d'examiner les différentes catégories de recettes pour déterminer si elles doivent ou non être prises en compte. S'agissant des sommes reportées dans le poste « gains divers » de la déclaration n° 2035, la même analyse doit être effectuée. Les gains qui ne sont pas susceptibles d'être soumis à la TVA ne doivent pas être pris en compte pour l'appréciation des limites de recettes.

Sont notamment exclues :

- les indemnités maternité ;
- les indemnités d'assurances ;
- les indemnités perçues dans le cadre des contrats d'assurance de groupe.

**1469 Recettes exclues** – Sont exclus pour l'appréciation des limites de recettes :

- les recettes exonérées de TVA (V. **1664**), à l'exception des opérations non soumises à la TVA en France en application des règles de territorialité (V. **1722**) ;

- les débours encaissés (V. 1282) ;
- les honoraires rétrocedés encaissés non passibles de la TVA (V. 1278) ;
- les recettes à caractère exceptionnel, telles que les produits de cession d'éléments de l'actif immobilisé (matériel, mobilier, etc.) ;
- les aides et subventions non soumises à la TVA (V. 1287) ;
- les livraisons à soi-même et prestations de services à soi-même (V. 1263) ;
- les acquisitions intracommunautaires de biens ;
- les opérations immobilières accessoires, dès lors qu'elles sont assimilables à des cessions d'immeubles faisant partie de l'actif immobilisé ;
- les opérations bancaires et financières et de réassurance qui ont le caractère d'opérations accessoires, c'est-à-dire qu'elles présentent un lien avec l'activité principale du professionnel et n'impliquent qu'une utilisation limitée au maximum à un dixième des biens et des services grevés de TVA acquis par le redevable.

## IV. Conséquences du dépassement des limites de recettes

### ■ Sources

BOI-TVA-DECLA-40-10-20, 5 juill. 2017

**1470** Lorsqu'un professionnel devient redevable de la TVA à la suite d'un dépassement des limites de recettes en N, il doit soumettre à la TVA les **encaissements relatifs à des prestations de services exécutées** :

- à compter du premier jour du mois du dépassement de l'année N si c'est le seuil de tolérance (35 200 € HT) qui est dépassé au cours de cette année ;
- à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année N+1 lorsque le montant des recettes de l'année N et N-1 a été > à 33 200 € HT et ≤ à 35 200 €.

Dans cette situation, le professionnel bénéficie d'un droit à déduction de la TVA acquittée sur ses dépenses mais il est également tenu d'effectuer certaines régularisations.

### A. – EXERCICE DU DROIT À DÉDUCTION

**1471** En contrepartie de leur imposition, les professionnels qui deviennent redevables de la TVA peuvent exercer le droit à déduction de la TVA :

- comprise dans les dépenses dont le droit à déduction a pris naissance (V. 1340) à compter de la date à laquelle les opérations du professionnels sont soumises à la TVA ;
- dont la déduction peut être opérée au titre :
  - des biens en stock (s'il en existe) affectés désormais à une activité imposable,
  - et de la TVA afférente aux immobilisations en cours d'utilisation à la date d'imposition à la TVA de l'activité (création de départ).

Les droits à déduction correspondants doivent être exercés, le cas d'échéant, par application des coefficients provisoires de l'année.

S'agissant de l'impossibilité de récupérer la TVA afférente à des biens utilisés à l'origine à titre privé puis à titre professionnel (V. 1354).

### B. – RÉGULARISATIONS À EFFECTUER

**1472** Les professionnels dont la taxe devient exigible à compter du 1<sup>er</sup> jour du mois au cours duquel le montant de leurs recettes excède la limite de 35 200 € HT sont tenus :

- de délivrer à leurs clients des factures rectificatives pour les opérations qui n'avaient pas été taxées au titre du mois de dépassement ou pour les acomptes afférents à des opérations réalisées à compter de ce mois qui n'avaient pas été soumis à la taxe ;

À titre de simplification, les professionnels peuvent, sous leur responsabilité, appliquer la taxe dès le 1<sup>er</sup> jour du mois au cours duquel ils estiment probable le franchissement de la limite de recettes.

- d'informer l'Administration du franchissement de la limite de recettes, au cours du mois suivant le dépassement, par lettre simple sur papier libre en indiquant le régime d'imposition choisi.

## V. Conséquences de l'abaissement des recettes en-dessous des limites de la franchise

### 📄 Sources

BOI-TVA-DECLA-40-10-20, 5 juill. 2017

**1473** Si un professionnel redevable de la TVA, en raison d'un dépassement du seuil de recettes en 2017, réalise au titre de l'année 2018 un chiffre de recettes hors taxe inférieur à la limite de 33 200 € HT, la franchise en base de TVA s'applique de plein droit à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019.

**1474** Dans cette situation, le professionnel :

– n'a plus à taxer les livraisons de biens effectuées et les prestations de services exécutées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 ;

Les encaissements effectués après le 1<sup>er</sup> janvier 2019 qui se rapportent à des prestations de services dont l'exécution est antérieure à cette date doivent toutefois être soumis à la TVA (cf. ci-après, la solution applicable aux prestations en cours d'exécution au 1<sup>er</sup> janvier).

– doit reverser la taxe antérieurement déduite au titre des stocks qu'il utilisera pour les besoins de son activité désormais non taxée ;

– doit procéder à la régularisation des droits à déduction exercés sur les immobilisations (V. **1395**).

Le redevable peut toutefois opter pour continuer à soumettre à la TVA ces opérations (V. **1481**).

## VI. Conséquences de l'application de la franchise en base

### A. – EN MATIÈRE DE TVA

#### 📄 Sources

BOI-TVA-DECLA-40-10-20, 5 juill. 2017

**1475** Les professionnels qui bénéficient de la franchise :

– sont dispensés du paiement de la taxe ;

– ne peuvent pratiquer aucune déduction de la TVA se rapportant aux biens et services acquis pour les besoins de leur activité ;

– ne doivent pas faire apparaître la TVA sur les factures qu'ils délivrent à leurs clients.

**IMPORTANT** Les professionnels bénéficiaires de la franchise doivent, comme l'ensemble des assujettis à la TVA, délivrer une facture, une note d'honoraires ou un document en tenant lieu pour les opérations réalisées avec un autre assujetti ou une personne morale non assujettie (CGI, art. 289 ; CGI, ann. II, art. 242 nonies).

Les bénéficiaires de la franchise doivent indiquer sur la facture, la note d'honoraires ou le document en tenant lieu, la mention : « TVA non applicable, article 293 B du Code général des impôts ».

L'indication de la TVA sur une facture par un assujetti bénéficiaire de la franchise rendrait celui-ci redevable de la taxe du seul fait de sa facturation.

**1476 Le montant des recettes réalisées par les professionnels relevant de la franchise en base de TVA est toujours réputé HT** – Ainsi, un professionnel ayant réalisé un chiffre de recettes de 38 000 € en 2018 ne peut prétendre que pour apprécier le seuil de tolérance de 35 200 € son chiffre de recettes doit être ramené à une base HT, soit 31 666,66 € (38 000 / 120 x 100).

Ce professionnel est donc bien redevable de la TVA dès le 1<sup>er</sup> jour du mois au cours duquel le seuil de tolérance de 35 200 € a été franchi.

### B. – EN MATIÈRE COMPTABLE

#### 📄 Sources

CGI, art. 286

**1477** Les professionnels qui bénéficient de la franchise en base de TVA doivent tenir :

– un registre récapitulé par année, présentant le détail de leurs achats de biens et de services ;

– et un livre-journal, servi au jour le jour, présentant le détail de leurs recettes professionnelles, ce livre et ce registre devant être appuyés des factures et de toutes autres pièces justificatives.

**1478** Le livre-journal de recettes est servi chronologiquement. Les recettes correspondant à des ventes au détail ou à des services rendus à des particuliers peuvent être inscrites globalement à la fin de chaque journée lorsque leur montant unitaire n'excède pas 76 €.

Le montant des opérations inscrites sur le livre des recettes est totalisé à la fin du trimestre et de l'année.

**IMPORTANT** Les professionnels qui omettent sciemment de passer ou de faire passer des écritures dans le livre journal ou bien qui passent des écritures inexactes ou fictives sont passibles des sanctions pénales prévues à l'article 1741 du CGI (CGI, art. 1743).

**1479** Les professionnels qui exercent des activités mixtes doivent faire apparaître distinctement la part afférente aux livraisons de biens et celle afférente aux services fournis, sur le livre-journal présentant le détail des recettes ainsi que sur les factures qu'ils sont susceptibles de délivrer à leurs clients.

**IMPORTANT** Les obligations comptables particulières prévues en matière de TVA s'ajoutent et ne se substituent pas à celles que doivent respecter les adhérents d'associations agréées.

## C. – EN MATIÈRE D'OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

### ■ Sources

CGI, art. 286 ; BOI-TVA-DECLA-40-10-20, 5 juill. 2017

**1480** Les professionnels bénéficiant du régime de la franchise en base n'ont pas de déclaration de TVA à souscrire. En revanche, à l'exception des auteurs et artistes-interprètes qui en sont dispensés, ces professionnels sont soumis aux obligations générales suivantes :

- déclaration d'existence et d'identification (V. **1571**) ;
- déclaration de cessation d'activité (V. **1588**).

## VII. Option pour l'imposition à la TVA

### A. – INTÉRÊT DE L'OPTION

#### ■ Sources

CGI, art. 293 F

**1481** Le fait de remplir les conditions d'application de la franchise en base de TVA ne doit pas conduire systématiquement les professionnels à se placer sous ce régime. Tout dépend de leur situation notamment au regard des investissements réalisés dans le cadre de leur activité et de la clientèle à laquelle ils s'adressent.

Ainsi, un professionnel qui doit réaliser peu d'investissements et qui s'adresse à une clientèle non assujettie à la taxe peut avoir intérêt à rester sous le régime de la franchise dès lors que :

- le faible montant de ses investissements ne le prive pas d'une récupération de TVA significative sur ses dépenses ;
- le coût des prestations qu'il rend sera inférieur de 20 % (ou de 10 % ou 5,5 % selon les opérations) de celui facturé par ses concurrents ;
- ses clients, en tant que non assujettis, ne peuvent pas récupérer la TVA qu'il facturerait s'il n'était pas sous le régime de la franchise.

**1482** Inversement, ont intérêt à opter pour l'imposition à la TVA :

- les professionnels qui sont dans la situation inverse (investissements importants et clientèle assujettie à la TVA – avocat d'affaires par exemple) ;
- les professionnels anciennement soumis à la TVA qui se retrouvent de plein droit sous le régime de la franchise au vu du montant annuel de leurs recettes et contraints de procéder à des régularisations de TVA se traduisant par le reversement au Trésor d'une partie de la taxe initialement déduite.

**1483** Aussi, il est recommandé de bien mesurer l'intérêt à rester sous le régime de franchise ou à opter pour un régime de taxation notamment en essayant d'anticiper l'évolution du chiffre de recettes pour éviter d'entrer dans le régime de franchise en base de TVA pour en sortir quelques mois plus tard.

Afin de tenir compte de l'ensemble des éléments qui sont susceptibles d'influencer ce choix, les professionnels pourront utilement se rapprocher de leur conseil.

**IMPORTANT** L'option pour le paiement de la TVA place de plein droit le professionnel sous le régime de la déclaration contrôlée pour l'imposition de son résultat non commercial. En revanche, l'option pour le régime de la déclaration contrôlée ne prive pas le professionnel de rester sous le régime de la franchise en base de TVA dès lors qu'il répond aux conditions d'application.

## B. – CONDITIONS ET CONSÉQUENCES DE L'OPTION

### 📖 Sources

CGI, art. 293 F ; BOI-TVA-DECLA-40-10-20, 5 juill. 2017

### 1° Forme de l'option

**1484** L'option pour le paiement de la TVA doit être expresse, c'est-à-dire formulée par écrit auprès du service des impôts du lieu principal d'établissement du professionnel.

Le simple fait d'indiquer la TVA sur les notes d'honoraires sans avoir formulé d'option expresse pour le paiement de la TVA rend le professionnel redevable de la taxe mais ne constitue en aucun cas une option expresse. Ainsi, les professionnels relevant de plein droit du régime de la franchise en base de TVA qui facturent de la TVA à leurs clients sans avoir exercé une option formelle dans les conditions définies ci-avant sont tenus de reverser au Trésor la TVA ainsi facturée sans pouvoir exercer la déduction de la TVA ayant grevé les dépenses professionnelles.

**IMPORTANT** En pratique, lorsqu'en absence d'option expresse, l'Administration constate que le professionnel adresse des déclarations régulières mentionnant la TVA, elle lui demande confirmation de sa volonté d'opter pour le régime de la TVA. Ce n'est qu'à défaut de réponse qu'elle considère que la TVA est facturée à tort. Toutefois, l'Administration n'est pas tenue d'envoyer une demande de confirmation. Il est donc fortement conseillé, afin d'éviter tout incident, de formuler spontanément une option expresse.

### 2° Portée de l'option

**1485 Principe** – L'option expressément formulée :

- prend effet au premier jour du mois au cours duquel elle est déclarée ;
- couvre obligatoirement une période de deux années, y compris celle au cours de laquelle elle est déclarée.

**Exemple** Une option formulée le 1<sup>er</sup> août N produira ses effets jusqu'au 31 décembre N+1.

L'option est globale pour les professionnels qui exercent des activités qui sont soumises à la fois aux limites de 33 200 € HT et de 82 800 € HT.

**1486 Cas particuliers des créations d'activité** – En principe, l'option prend effet dès la date de début d'activité si elle est exercée dans le mois au cours duquel a débuté l'activité.

Toutefois, l'option prend également effet dès le début de l'activité si la demande est envoyée le mois suivant le début de l'activité à la condition que la demande soit envoyée dans les 15 jours du début de l'activité.

**Exemple** Un professionnel débute son activité le 27 octobre 2019 et adresse sa demande d'option pour la TVA le 7 novembre suivant. En principe, cette option devrait prendre effet pour les livraisons de biens et les prestations de services réalisées à compter du 1<sup>er</sup> novembre 2019. L'Administration admet, dès lors que le délai de 15 jours est respecté, que les opérations réalisées à compter du 27 octobre 2019 soient soumises à la TVA.

### 3° Conséquences de l'option

**1487** Les professionnels qui optent pour le paiement de la TVA sont en principe placés sous le régime simplifié d'imposition à la TVA (V. 1491).

Ils peuvent toutefois opter pour le régime réel d'imposition de la TVA.

**IMPORTANT** L'option pour la TVA n'entraîne pas, en matière d'imposition du bénéficiaire, le passage du régime micro-BNC au régime de la déclaration contrôlée (V. 30).

**1488** Quel que soit le régime pour lequel le professionnel opte :

- il est tenu à toutes les obligations déclaratives et de paiement (selon le régime d'imposition choisi) auxquelles sont soumis les redevables de plein droit ;
- il peut déduire la TVA ayant grevé ses dépenses professionnelles dans les conditions de droit commun.

Par ailleurs, le professionnel peut procéder à des régularisations lui permettant de récupérer une partie de la TVA sur les immobilisations acquises lorsqu'il était sous le régime de la franchise.

- il doit respecter les obligations prévues en matière de facturation (V. 1309)

#### 1489

**Tableau récapitulatif des options**

Situation du Professionnel		Options ouvertes	Délai d'option	Date d'effet de l'option	Durée de l'option
En cours d'activité	Franchise en base	Régime simplifié ou régime réel normal	À tout moment de l'année	1 <sup>er</sup> jour du mois au cours duquel elle est déclarée	Deux ans
Début d'activité		Régime simplifié	Dans le mois au cours duquel l'activité a débuté ou dans le mois suivant si et seulement si envoyée dans les 15 jours du début de l'activité	date de début d'activité	Jusqu'au 31 décembre de l'année suivante
	Régime réel normal				

## 4° Reconduction et dénonciation de l'option

**1490** L'option est renouvelable par **tacite reconduction pour une même durée**, sauf dénonciation à l'expiration de chaque période.

La **dénonciation de l'option** doit être formulée au plus tard à l'échéance de l'option précédente.

Sur la reconduction de plein droit pour une période de deux ans en cas de demande d'un remboursement de crédit de TVA, V. 1438.

# Régime simplifié d'imposition

## I. Principes et champ d'application

### A. – RÈGLES GÉNÉRALES DE DÉCLARATION ET DE PAIEMENT

#### ■ Sources

CGI, art. 287, 3 ; CGI, art. 302 septies A, 302 septies AA et 302 septies A ter B ; CGI, ann. II, art. 242-0 C, 242 sexies à 242 septies A à L ; BOI-TVA-DECLA-20-20-30, 6 mai 2015

**1491 Principe** – Les professionnels relevant du régime simplifié d'imposition (RSI) sont soumis à un dispositif de paiement d'acomptes semestriels et de déclaration annuelle unique (CA 12). Les règles de déclaration et de paiement de la TVA pour les professionnels relevant du RSI consistent :

➤ à télétransmettre une déclaration annuelle CA 12 (imprimé n° 3517 S), au service des impôts compétent au plus tard le 2<sup>e</sup> jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> mai de chaque année, qui sert à régulariser le montant de la TVA due au titre de l'année N-1 et à déterminer le montant des acomptes dus en juillet N et décembre N ;

**Exemple** La déclaration CA 12 qui a été déposée au plus tard le 2<sup>e</sup> jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> mai 2018 a déterminé les acomptes exigibles en juillet et décembre 2018.

➤ à télépayer deux acomptes semestriels (avis d'acompte n° 3514), calculés en pourcentage de la taxe due au titre de l'année N -1 (avant déduction de la TVA relative aux biens constituant des immobilisations) :

- l'acompte de juillet au taux de 55 % ;
- et l'acompte de décembre au taux de 40 %.

**IMPORTANT** Les professionnels exerçant une activité occulte sont exclus du régime simplifié d'imposition.

L'activité occulte est caractérisée par deux critères cumulatifs :

- le professionnel n'a pas déclaré son activité au centre de formalités des entreprises ;
- le professionnel n'a pas souscrit de déclaration fiscale dans les délais légaux.

Sont également exclus les professionnels à l'encontre desquels l'Administration a dressé un procès-verbal de **flagrance fiscale** (LPF, art. L. 16-0 BA) au titre de l'année ou de l'exercice au cours duquel ce procès-verbal est établi.

**1492 Dispense d'acomptes** – Les professionnels peuvent toutefois, sous certaines conditions, être dispensés du versement de ces acomptes (V. **1500**). Ils ont donc dans cette hypothèse comme seule obligation de déposer la déclaration annuelle CA 12, accompagnée du paiement de la taxe correspondante.

### B. – PROFESSIONNELS CONCERNÉS

#### ■ Sources

CGI, art. 289, 2 ; CGI, ann. II, art. 204 ter A, 242 sexies et 267 quinquies ; BOI-TVA-DECLA-20-20-30-10, 5 juill. 2017 ; BOI-TVA-DECLA-20-20-30-30, 6 mai 2015

**1493 Principe** – Le régime simplifié d'imposition concerne :

- de plein droit de l'année N, les professionnels non soumis au régime de la franchise en base et dont le montant annuel des recettes de l'année N-1 est inférieur ou égal à 238 000 € HT et le montant des recettes de l'année N reste inférieur à 269 000 € HT ;
- les professionnels relevant du régime de la franchise en base de TVA qui optent pour le paiement de la taxe sans opter pour le régime réel normal d'imposition à la TVA.

**IMPORTANT** Toutefois, si la TVA exigible de l'année N-1 est supérieure à 15 000 €, le régime simplifié d'imposition n'est plus applicable à l'année N, et ce, même si les seuils visés ci-dessus n'ont pas été franchis. En pratique, il s'agit du montant figurant à la ligne « TVA due » de la déclaration annuelle n° 3517-S CA12<sup>5</sup>. Si tel est le cas, il est admis, par tolérance, que le premier formulaire mensuel n° 3310-CA3 correspondant à l'application du régime réel normal d'imposition soit déposé au titre de la période d'imposition qui court du 1<sup>er</sup> janvier jusqu'au mois de mai de l'année concernée (date de la déclaration annuelle de TVA).

**Exemple** Un professionnel dépose le 3 mai 2019 sa déclaration de TVA n° 3517-S CA12 relative à l'année 2018 et constate que le montant de « TVA due » est supérieur à 15 000 €. Il ne relève donc plus du régime simplifié d'imposition au titre de 2019. Il doit alors télétransmettre au plus tard entre le 15 et le 24 juin 2019 (en fonction de sa date limite de dépôt) une déclaration de TVA n° 3310-CA3 portant sur la période du 1<sup>er</sup> janvier au 31 mai 2019 (déclaration relative au mois de « mai 2019 »). Il déclare ensuite la TVA tous les mois.

**1494 Incidences du dépassement des seuils** – Ce régime d'imposition demeure applicable pour l'établissement de l'imposition due au titre de la première année au cours de laquelle le chiffre d'affaires limite de 238 000 € HT est dépassé.

**1495** Toutefois pour les professionnels dont la TVA exigible de l'année précédente est inférieure à 15 000 €, le régime simplifié d'imposition **cesse immédiatement de s'appliquer si le seuil de tolérance de 269 000 € HT est franchi** au cours de l'année. Dans cette hypothèse, le professionnel relève du régime réel normal d'imposition, **retroactivement, à compter du premier janvier de l'année dépassement.**

**IMPORTANT** Le professionnel est alors tenu, **le mois suivant celui au cours duquel le seuil a été franchi, de déposer une déclaration n° 3310-CA3 récapitulative** qui reprend les opérations réalisées depuis le 1<sup>er</sup> jour de l'année au cours de laquelle le dépassement est intervenu, en y incluant le mois de dépassement. Les acomptes de TVA exigibles au cours de l'exercice, qu'ils aient été antérieurement acquittés ou non, sont déduits sur cette déclaration. Les mois qui suivent, ce sont les obligations du régime réel normal de TVA qui devront être respectées.

**Exemple** Un professionnel soumis au régime simplifié d'imposition franchi le seuil de 238 000 € HT le 1<sup>er</sup> avril 2019. Il continue, à appliquer ce dispositif mais sait déjà qu'en 2020 il sera soumis au régime réel normal d'imposition.

Puis en septembre 2019, le seuil de tolérance de 269 000 € HT est lui aussi franchi. Le régime réel d'imposition est immédiatement applicable. Il doit alors transmettre :

- dès le mois d'octobre 2019 une déclaration récapitulative des opérations réalisées de janvier à septembre 2019 (en y portant en déduction le montant de l'acompte versé en juillet 2019) ;
- par la suite, étant immédiatement soumis au régime réel normal, il transmettra en novembre et décembre 2019 et en janvier 2020 les déclarations afférentes aux opérations réalisées en octobre, novembre et décembre 2019.

**1496** Pour l'appréciation de ces limites :

- le chiffre d'affaires est ajusté s'il y a lieu au prorata, calculé sur une base de 365 jours, du temps d'exploitation au cours de l'année civile ;
- il est fait masse, le cas échéant, des recettes non commerciales et des recettes commerciales accessoires du professionnel ;
- les recettes à prendre en compte sont celles qui sont encaissées au cours de l'année civile.

**1497 Option pour le régime réel d'imposition** – Les professionnels placés de plein droit ou sur option sous le régime simplifié d'imposition peuvent opter pour le régime réel normal (V.1553). Elle a pour effet de placer le professionnel sous un régime d'imposition réel, tant pour la TVA que pour l'imposition de ses bénéficiaires.

**Remarque** L'intérêt de cette option pour le professionnel est de pouvoir bénéficier de la procédure de remboursement mensuel de la TVA créditrice (V. 1431).

**1498** L'option est exercée pour une durée minimale de deux ans.

Par ailleurs, à défaut de renonciation avant le 1<sup>er</sup> février de la troisième année, elle est tacitement reconduite pour une période de deux ans.

Elle est notifiée à l'Administration par lettre recommandée avec demande d'avis de réception. Elle prend effet le 1<sup>er</sup> janvier de l'année en cours si elle est exercée avant le 1<sup>er</sup> février de cette même année. Elle prend effet le 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivante si elle est notifiée après le 1<sup>er</sup> février.

**IMPORTANT** Pour les activités nouvelles, l'option peut être exercée dans les trois mois qui suivent le commencement de l'activité et l'option est valable jusqu'au 31 décembre de l'année suivante.

**Exemple** Le professionnel formule son option pour le régime réel d'imposition le 15 janvier 2019. L'option prend effet à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019. Par la suite, ce professionnel dépose chaque mois une déclaration de TVA relative aux opérations réalisées au cours du mois précédent.

Si l'option avait été formulée le 2 février 2019, elle ne prendrait effet qu'au 1<sup>er</sup> janvier 2020.

L'option est valable pour les années 2019 et 2020 et si le professionnel veut y renoncer pour l'année 2021, il devra le faire avant le 1<sup>er</sup> février 2021.



## II. Modalités de calcul et paiement des acomptes

### A. – DATE DE PAIEMENT

#### 📖 Sources

CGI, art. 287, 3 ; CGI, ann. IV, art. 39, 1, 1°, d ; BOI-TVA-DECLA-20-20-30-20, 5 août 2015

**1499 Principe** – Les acomptes sont **semestriels** (trimestriels jusqu'à cette date). Au titre d'une année N, ils sont **versés aux mois de juillet et décembre** de l'année d'imposition.

Un échéancier comportant les montants d'acompte à payer est disponible dans le compte fiscal des redevables accessible depuis le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr)

**En pratique** La date limite à retenir pour le paiement au cours de chacun de ces mois est déterminée dans les mêmes conditions que pour les professionnels relevant du régime réel normal, c'est-à-dire en fonction du lieu d'implantation, du numéro d'identification ou de la première lettre du nom du professionnel (V. **1562**).

**1500 Dispense de versement des acomptes** – Les professionnels sont dispensés du versement d'acomptes lorsque la taxe due au titre de l'année ou de l'exercice précédent, **avant déduction de la taxe sur la valeur ajoutée relative aux biens constituant des immobilisations**, est inférieure à 1 000 €. Dans ce cas, le montant total de l'impôt exigible est acquitté lors du dépôt de la déclaration annuelle CA 12.

**Exemple** Ainsi, les professionnels, dont la taxe figurant à la ligne 23 de la déclaration CA 12 relative à l'année 2018 et déposée en mai 2019 est inférieure à 1 000 €, sont dispensés du paiement des acomptes de juillet et de décembre 2019. Bien entendu, ces professionnels devront régulariser la taxe due au titre de l'année 2019 lors du dépôt de la déclaration CA 12 (début mai 2020).

### B. – DÉTERMINATION DU MONTANT DES ACOMPTES

#### 📖 Sources

CGI, art. 287, 3 ; BOI-TVA-DECLA-20-20-30-20, 5 août 2015, § 170 et s.

**1501** Les règles de calcul des acomptes doivent être distinguées selon qu'elles concernent des professionnels :  
 – qui étaient déjà soumis au RSI au titre de l'année précédente ;  
 – qui débutent leur activité dans le cadre du RSI (nouveaux redevables de la TVA) ;  
 – qui sont soumis pour la première fois au RSI.

**1502 Professionnels déjà soumis au RSI au titre de l'année précédente** – Les acomptes de juillet et de décembre de l'année N sont égaux, respectivement à 55 % et 40 % du montant de la taxe de l'année N-1, avant déduction de la TVA relative aux biens constituant des immobilisations.

En pratique, le montant de référence est celui se trouvant à la ligne 23 de la déclaration annuelle de référence (année N-1).

**IMPORTANT** Lorsque la période de référence servant de base au calcul des acomptes est inférieure à douze mois, les acomptes sont calculés à partir d'une taxe ajustée pour correspondre à une période de douze mois. Cet ajustement de la base de calcul des acomptes concerne notamment les professionnels qui, l'année de référence, ont débuté leur activité en cours d'année ou qui ont été nouvellement redevables de la TVA à la suite d'une option ou d'un dépassement de la limite d'application de la franchise en base de TVA en cours d'année (voir exemple au **1571**).

**1503 Nouveaux redevables** – Les nouveaux redevables ne reçoivent pas d'échéancier, lors de leur première année d'imposition à la TVA, mais doivent acquitter, spontanément et à bonne date, la taxe par acomptes semestriels dont ils déterminent eux-mêmes le montant. Chacun de ces acomptes doit représenter au moins 80 % de l'impôt réellement dû pour le semestre correspondant (CGI, art. 1784).

**IMPORTANT** À défaut, une majoration de 5 % est applicable (CGI, art. 1731) ainsi que les intérêts de retard (CGI, art. 1727) au taux de 0,20 % par mois (pour les intérêts courant du 1<sup>er</sup> janvier 2018 au 31 décembre 2020 – L. fin. rect. 2017 n° 2017-1775, 28 déc. 2017, art. 55 ; 0,40 % auparavant)..

Il est donc recommandé de ne pas procéder à une évaluation sommaire mais de reconstituer le montant de la taxe exigible en diminuant la TVA collectée sur les recettes encaissées au cours du semestre, de la taxe déductible.

**1504** Lorsque la TVA déductible est plus importante que la TVA collectée :

- aucune somme n'est due au titre de l'acompte correspondant (un avis d'acompte doit cependant être adressé à la recette des impôts, annoté d'un montant égal à 0 €) ;
- la différence négative qui constitue un crédit de TVA est déduite de l'acompte suivant.

**En pratique** Lorsque la part de ce crédit correspondant à la taxe déductible au titre de l'acquisition d'immobilisations est au moins égale à 760 €, le professionnel peut en demander le remboursement dans les conditions exposées au (V. 1426). La demande de remboursement du crédit tenant compte de la taxe déductible sur services et biens autres qu'immobilisations s'effectue directement sur la déclaration annuelle CA 12.

**Exemple** Un architecte débute son activité libérale le 1<sup>er</sup> mars N. Les opérations réalisées sont les suivantes :

#### Liste des opérations réalisées

Mois	TVA collectée sur les recettes	TVA déductible sur biens et services autres que des immobilisations	TVA sur immobilisation
Mars à juin N	1 300 €	1 400 €	2 000 €
Juillet à octobre N	4 000 €	800 €	0 €
Estimation pour les opérations de décembre N	1 200 €	500 €	0 €
Total TVA due in fine au mois de décembre N	1 500 €	/	/
Total année N	6 800 €	2 700 €	2 000 €

**Exemple** Compte tenu des opérations réalisées par ce professionnel il convient de déterminer une méthode d'évaluation des acomptes à verser.

– **Acompte de juillet N :**

Cet acompte peut être calculé sur la base des opérations effectivement réalisées au cours des mois de mars à juin de l'année N.

TVA collectée.....	1 300 €
TVA déductible.....	- 3 400 € (1 400 € + 2 000 €)
Montant à payer.....	NEANT
Crédit de TVA.....	2 100 €

Le professionnel devra télédéclarer un avis d'acompte n° 3514 en blanc annoté de la mention 0 €, dans la rubrique « Montant à payer ».

Il pourra demander un **remboursement calculé à hauteur de 2 000 €** (TVA déductible sur immobilisations).

Solde du crédit de TVA : 100 € reportés sur l'acompte de décembre.

– **Acompte de décembre N :**

Cet acompte peut être calculé sur la base des opérations réalisées au titre des mois de juillet à novembre de l'année N. Il doit être intégré dans la base de calcul de cet acompte une estimation des recettes de décembre.

TVA collectée.....	5 200 € (4 000 € + 1 200 €)
TVA déductible.....	- 1 300 € (800 € + 500 €)
TVA théorique due.....	= 3 900 € (5 200 € - 1 300 €)
Crédit reporté.....	- 100 €
Montant à payer.....	= 3 800 €

L'acompte peut être limité à : 3 800 € x 80 % = 3 040 € à reporter dans la rubrique « Montant à payer ».

– **Calcul de la TVA nette due au titre de N (déclaration annuelle CA 12)**

TVA sur recettes (1 300 € + 4 000 € + 1 500 €)..... + 6 800 €  
(il s'agit de la TVA sur les recettes encaissées du 1<sup>er</sup> mars N au 31 décembre N ; la TVA sur les recettes encaissées en décembre n'est pas de 1 200 € mais de 1 500 € en réalité)

TVA sur les services et les biens autres que des immobilisations.....	= 2 700 €
TVA due avant déduction de la TVA sur immobilisations.....	= 4 100 €
TVA sur acquisitions d'immobilisations.....	= 2 000 €
TVA réellement due au Trésor au titre de l'année N.....	= 2 100 € [6 800 - (2 000 + 2 700)]
Acomptes versés en N.....	3 040 €
Remboursement TVA obtenu.....	- 2 000 €
Versement complémentaire à effectuer.....	+ 1 060 €

**Détermination des acomptes à verser en juillet et décembre N+1**

La base de calcul des acomptes, qui est constituée par la taxe due en N avant déduction de la TVA sur immobilisations, doit être ajustée pour correspondre à une année pleine : (4 100 € / 10) x 12 = 4 920 €

Acompte juillet N+1 : 4 920 € x 55 % = 2 706 €

Acompte décembre N+1 : 4 920 € x 40 % = 1 968 €

**1505 Professionnels nouvellement placés sous le RSI** – Les professionnels nouvellement placés sous le RSI (anciens bénéficiaires de la franchise en base ou professionnels antérieurement sous le régime réel normal) sont également conduits à déterminer eux-mêmes leurs acomptes selon les mêmes règles que celles prévues ci-avant pour les nouveaux redevables.

**Remarque** Sont notamment visés ici les professionnels qui relevaient du régime réel normal mais dont les recettes de l'année précédente sont descendues en dessous du seuil de 238 000 € HT et qui n'ont pas opté avant le 1<sup>er</sup> février pour le maintien du régime réel d'imposition.

**IMPORTANT** L'Administration admet que les professionnels qui relevaient du régime réel normal au titre de l'année précédente déterminent les acomptes sur la base de la TVA payée annuellement dans le cadre du régime réel normal, avant déduction de la TVA relative aux biens constituant des immobilisations, sans appliquer la règle des 80 %, exposée ci-avant, à condition que la même méthode de calcul soit utilisée pour l'ensemble des deux acomptes.

## C. – POSSIBILITÉ DE MODULATION OU DE SUSPENSION DES ACOMPTES

### 📖 Sources

CGI, art. 287, 3 ; BOI-TVA-DECLA-20-20-30-20, § 250, 5 août 2015

**1506** Dans tous les cas, la suspension ou la modulation d'un acompte est effectuée sur le relevé d'acompte n° 3514 consultable sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr).

**1507 Suspension des acomptes** – Si un professionnel estime que le montant des acomptes déjà versés au titre de l'année est égal ou supérieur au montant de la taxe qui sera finalement due, il peut se dispenser de nouveaux versements.

**1508 Augmentation des acomptes** – Si un professionnel estime que la taxe qui sera finalement due sera supérieure d'au moins 10 % à celle qui a servi de base aux acomptes, il peut modifier à la hausse le montant de ces derniers.

**1509 Diminution des acomptes** – Si le professionnel estime que la taxe réellement due à raison des opérations réalisées au cours d'un semestre est inférieure d'au moins 10 % au montant de l'acompte qui lui est réclamé, il peut diminuer à due concurrence le montant de cet acompte en transmettant, au plus tard à la date d'exigibilité de l'acompte, une déclaration n° 3514.

**IMPORTANT** Si ces opérations et investissements ont été réalisés au cours d'une période inférieure à six mois, la modulation n'est admise que si la taxe réellement due est inférieure d'au moins 10 % à l'acompte réduit au prorata du temps.

**1510** Lorsque la situation réelle du semestre est créditrice, l'acompte peut être modulé à zéro par le redevable. Le reliquat peut être remboursé, dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire s'il est constitué par de la TVA sur investissements et s'il est au moins égal à 760 €.

- **Exemple** Acompte appelé pour juillet = 5 000 €
- TVA collectée du 1<sup>er</sup> janvier au 30 juin = 5 000 €
- TVA déductible = 5 000 €
- TVA déductible sur immobilisations = 1 000 €.

L'acompte pourra être modulé à la somme de zéro et un remboursement de 1 000 € sollicité.

**1511 Imputation possible sur l'acompte de la TVA sur les immobilisations** – Les professionnels dont la TVA due au titre d'un semestre, après imputation de la taxe déductible relative aux biens constituant des immobilisations, est inférieure d'au moins 10 % au montant de l'acompte, peuvent diminuer à due concurrence cet acompte. La taxe relative aux investissements peut donc s'imputer sur l'acompte et non pas seulement faire l'objet d'une demande de remboursement.

- **Exemple** Acompte appelé pour juillet = 5 000 €
- TVA collectée du 1<sup>er</sup> janvier au 30 juin = 6 000 €
- TVA déductible sur biens et services = 2 000 €
- TVA déductible sur immobilisations = 3 000 €

L'acompte pourra être modulé à la somme de  $[6\ 000 - 2\ 000 - 3\ 000] = 1\ 000$  €.

## III. Déclaration annuelle CA 12

### A. – OBJET DE LA DÉCLARATION

#### 📖 Sources

CGI, ann. II, art. 242 septies ; BOI-TVA-DECLA-20-20-30-20, 5 août 2015

**1512** En vue de régulariser la taxe due au titre des opérations effectivement réalisées en N-1, les professionnels relevant du régime simplifié d'imposition **doivent transmettre une déclaration annuelle CA 12** sur laquelle ils doivent mentionner notamment :

- le montant des opérations soumises à la TVA en N-1 ainsi que la TVA collectée correspondante ;
- le montant de la TVA déductible ;
- le montant de la TVA due au titre de N-1 qui devra être diminué des acomptes versés et augmenté des remboursements de crédit de TVA obtenus au cours de la même année.

**1513** Cette déclaration permet aux professionnels de déterminer s'ils sont redevables d'un complément de TVA au titre de N-1 ou s'ils ont trop versé. Cet excédent pourra être remboursé ou imputé sur l'acompte de juillet. Elle sert également à déterminer la base de calcul des acomptes des mois de juillet et de décembre N. La déclaration CA 12 doit être télédéclarée par tous les professionnels même lorsqu'ils ne sont pas redevables d'un complément de TVA.

## B. – IMPRIMÉS À UTILISER ET DATE LIMITE DE DÉPÔT

### ■ Sources

CGI, ann. II, art. 242 sexies ; BOI-TVA-DECLA-20-20-30-20, 5 août 2015

**1514** Les professionnels relevant du régime simplifié d'imposition sont tenus de télédéclarer **au plus tard le 2<sup>e</sup> jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> mai de chaque année** la déclaration annuelle CA 12 (déclaration n° 3517).

Cette déclaration est commune à tous les professionnels soumis au régime simplifié d'imposition, qu'ils soient soumis à ce régime à titre obligatoire ou à la suite d'une option.

**IMPORTANT** Cette déclaration est **obligatoirement télédéclarée**.

## C. – RÈGLES D'ARRONDISSEMENT

### ■ Sources

CGI, art. 1649 undecies ; CGI, art. 1724 ; BOI-TVA-DECLA-20-20-30-20, 5 août 2015

**1515** La base d'imposition et le montant de la taxe sont **arrondis à l'euro le plus proche**, les fractions d'euro inférieures à 0,50 étant négligées et celles supérieures ou égales à 0,50 étant comptées pour 1. En pratique, cette règle d'arrondissement doit être appliquée pour le report des sommes sur chaque ligne de l'imprimé CA 12.

## D. – DÉCOMPTE DE LA TVA BRUTE (CADRE I)

### ■ Sources

CGI, ann. II, art. 242 sexies

**1516** Il convient de porter, aux différentes lignes du cadre I, la totalité des opérations (taxables, exonérées ou hors champ) réalisées au cours de l'année N-1 (y compris celles du mois de décembre, par l'ensemble des établissements du professionnel en distinguant les opérations imposables des opérations non imposables. Ces opérations sont à déclarer pour leur montant hors taxe.

**IMPORTANT** Lorsqu'au titre d'une opération donnée le professionnel redevable de la TVA est autorisé à la déduire (cas d'auto-liquidation de la taxe), le défaut de mention de la taxe exigible sur la déclaration entraîne un rappel de droits correspondant assorti d'une amende égale à 5 % du rappel pour lequel le redevable bénéficie d'un droit à déduction (CGI, art. 1788 A, 4). Sont principalement concernées, les opérations déclarées aux lignes 12 et 14 (V. ci-dessous).

**1517 Ligne 01 « Achats en franchise »** – Indiquez le montant total H.T des acquisitions intracommunautaires ou importations de biens réalisés en franchise de taxe dès lors que ces biens sont destinés à être exportés ou livrés hors de France (CGI, art. 275). Cette ligne ne concerne donc pas en général les professionnels libéraux.

**1518 Ligne 02 « Exportations hors UE »** – Indiquez le montant H.T global des opérations réalisées à l'exportation et assimilées.

**1519 Ligne 03 « Autres opérations non imposables »** – Mentionnez le montant des autres opérations non imposables à la TVA. Il s'agit en fait des opérations exclues du champ d'application de la TVA, bénéficiant d'une exonération ainsi que les prestations de services fournies par le professionnel hors de France et non soumises à la TVA.

**1520 Ligne 04 « Livraisons intracommunautaires »** – Il y a lieu de porter sur cette ligne :  
 – les ventes en exonération de taxe à d'autres entreprises identifiées à la TVA à l'intérieur de l'Union européenne ;  
 – les livraisons de biens destinés à être installés ou montés dans un autre État de l'Union européenne ;  
 – les ventes à distance taxables dans le pays d'arrivée.

**1521 Ligne 4 B ou 4 D** – Ces lignes ne concernent pas les professionnels libéraux établis en France.

**1522 Lignes 5A à 10 « Opérations imposables »** – Il convient de mentionner sur ces lignes l'ensemble des opérations taxables en les ventilant selon le taux de TVA applicable :

➤ les opérations relevant du taux normal en vigueur, soit 20 %, sont mentionnées **ligne 5A (V. 1426 et 1431)** ;

- les opérations relevant du taux réduit de 5,5 % sont mentionnées **ligne 06** (V. **1426** et **1431**) ;
- les opérations relevant du taux réduit de 10 %, sont mentionnées **ligne 6C** :
  - Les montants hors taxe des opérations réalisées dans les DOM et la taxe due en fonction des différents taux de TVA (taux normal de 8,5 % et/ou taux réduit de 2,1 %) n'ont pas à être ventilés sur une déclaration annexe ; la ventilation doit être directement effectuée sur les lignes 07 et 08.
  - La ligne 8B ne doit être servie que sur indication de l'Administration.
- les opérations relevant de **taux particuliers applicables en France continentale** (2,1 %), en Corse (0,90 %, 2,10 %, 10 % ou 13 %) ou dans les DOM pour les taux particuliers 1,05 % et de 1,75 % sont mentionnées globalement **ligne 09** ;
- les opérations relevant de **taux plus anciens** que ceux mentionnés ci-dessus doivent être portés **ligne 10**.

**1523 Ligne AA** – Cette ligne ne concerne pas les professionnels libéraux.

**1524 Ligne AB** – Doit être porté sur cette ligne, le montant total hors taxe des prestations réalisées par le professionnel auprès d'un assujetti qui n'est pas établi en France et au titre desquels le professionnel est redevable de la taxe (auto-liquidation de la TVA (CGI, art. 283, 1).

**1525 Ligne AC** – Doivent figurer sur cette ligne, le montant H.T des prestations de services imposables acquises par le professionnel auprès d'un prestataire établi dans un autre État membre de l'Union européenne et pour lesquelles le professionnel est le redevable légal de la taxe.

**1526 Ligne 11 « Cessions d'immobilisations »** – Il convient d'indiquer le montant de la TVA due au titre des cessions de biens d'investissements réalisées en N -1.

**1527 Ligne 12 « Livraisons à soi-même »** – Cette ligne doit comporter le montant des livraisons et prestations de services à soi-même taxables à l'exclusion des livraisons à soi-même d'immeubles qui font l'objet d'une déclaration spécifique.

**1528 Ligne 13 « Autres opérations imposables »** – Cette ligne concerne les opérations ne constituant pas des recettes proprement dites (ex : droits d'auteurs payés par le professionnel et soumis à la retenue à la source) ainsi que certains achats ou prestations acquis auprès d'un prestataire établi hors de l'Union européenne et pour lequel le professionnel preneur est redevable de la TVA (achats et prestations visés aux articles 283, 2 sexies, 2 quinquies, 2 octies et 2 nonies du CGI).

**1529 Ligne 14 « Acquisitions intracommunautaires »** – Cette ligne est destinée à recevoir le montant total hors TVA :

- des livraisons de biens expédiés ou transportés à partir d'un autre État de l'Union européenne pour être installés ou montés en France ;
- des ventes à distance taxables en France.

**1530 Ligne 15 « TVA sur immobilisations »** – Le montant de la taxe due sur les acquisitions intracommunautaires d'immobilisations est isolé **ligne 15** dès lors qu'il ne doit pas être pris en compte dans la base de calcul des acomptes.

**1531 Ligne 16 « Total lignes 5A à 14 »** – Cette ligne doit comporter le montant total HT des opérations figurant **lignes 05 à 14**.

**1532 Ligne 17 « Remboursements provisionnels obtenus en cours d'année ou d'exercice »** – Cette ligne doit comporter le montant des remboursements de TVA obtenus et demandés en N-1, y compris ceux en instance de règlement, selon la procédure générale de remboursement (imprimé n° 3519).

**1533 Ligne 18 « TVA antérieurement déduite à reverser »** – Cette ligne doit reprendre la TVA antérieurement déduite qui doit faire l'objet d'un reversement, il s'agit notamment :

- de la taxe déduite sur une facture ayant fait ultérieurement l'objet d'un avoir ;
- des régularisations (versements) annuelles ou globales affectant les déductions sur immobilisations en cas de variation du coefficient d'assujettissement ou du coefficient de taxation forfaitaire.

**IMPORTANT** Les insuffisances de déclaration signalées par l'Administration ou découvertes par le professionnel lui-même doivent être portées sur la **ligne AD**, avec le cas échéant une note explicative.

**1534 Ligne 19 « Total »** – Il s'agit du total de la TVA brute (lignes 16 + 17 + 18 + AD).

## E. – DÉCOMPTE DE LA TVA DÉDUCTIBLE (CADRE II)

### 📄 Sources

CGI, ann. II, art. 242 sexies

**1535** Les professionnels relevant du régime simplifié d'imposition doivent distinguer sur la déclaration CA 12 :  
 – la taxe déductible afférente aux services et aux biens autres que des immobilisations ;  
 – la taxe afférente aux biens constituant des immobilisations ;  
 – la taxe afférente aux autres déductions.

**1536 Ligne 20 « Déductions sur factures »** – Cette ligne doit comporter la TVA déductible afférente :  
 – aux achats de matières premières et aux produits destinés à être revendus (y compris les acquisitions intra-communautaires) ;  
 – aux services (y compris ceux rendus par des prestataires étrangers pour lesquels la TVA a été acquittée par le preneur).

Les biens et services concernés sont ceux qui ont fait l'objet d'une acquisition ou d'un paiement (selon que la taxe est exigible lors de la livraison ou lors de l'encaissement) entre le 1<sup>er</sup> janvier et le 31 décembre N-1. Ne doit bien sûr pas être mentionnée la taxe supportée sur des achats qui font l'objet d'une exclusion expresse du droit à déduction (certaines dépenses de logement, dépenses afférentes à un véhicule de tourisme, ...).

**1537 Ligne 21 « Déductions forfaitaires »** – Cette ligne concerne les professionnels qui ont opté pour la déduction forfaitaire (sans justification de factures) de la taxe payée sur les frais généraux. Cette déduction forfaitaire est fixée uniformément à 0,20 % du chiffre d'affaires hors taxe, c'est-à-dire du total des lignes 2 à 10.

**Remarque** Le choix de cette méthode résulte purement et simplement de la mention de la somme à déduire sur cette ligne. Dans ce cas, la TVA figurant sur les factures de frais généraux ne doit pas être reportée à la ligne 20. En revanche doit y être mentionnée la seule TVA sur les biens acquis et destinés à la revente (rare pour un professionnel libéral).

En cas d'application de la déduction forfaitaire, celle-ci se substitue à la déduction réelle prévue dans le régime général de la TVA ; elle ne pourra être remise en cause ni par le professionnel ni par l'Administration.

**1538 Ligne 22 « Total »** – Le total des déductions opérées lignes 20 et 21 donne le montant de la TVA déductible sur les biens et services autres que des immobilisations.

**1539 Ligne 23 « TVA déductible sur immobilisations »** – Il s'agit des déductions afférentes aux immobilisations acquises ou payées en N-1 (selon que l'exigibilité de la taxe intervient lors de la livraison ou de l'encaissement), dont le montant est arrondi à l'euro supérieur.

**IMPORTANT** Lorsque le professionnel n'est que partiellement soumis à la TVA, le coefficient de taxation définitif de N-1 doit être appliqué au montant de la taxe déductible. Les assujettis partiels doivent le cas échéant tenir compte du coefficient d'assujettissement des immobilisations affectées à des opérations situées dans le champ et hors du champ d'application de la TVA ainsi que du coefficient de taxation définitif de N-1 s'ils ont également la qualité de redevables partiels (V. 1342).

**1540 Lignes 24 à AE « Autre TVA à déduire »** – La ligne 24 « Crédit antérieur non imputé et non remboursé » concerne les professionnels disposant d'un crédit ni imputé ni remboursé au titre de N-2.

**1541 Ligne 25 « Omissions ou compléments de déduction »** – Cette ligne reprend :  
 – la TVA déductible au titre des services et des biens ne constituant pas des immobilisations omise sur les deux précédentes déclarations CA 12 ;  
 – la TVA afférente à des opérations restées impayées (créances définitivement irrécouvrables) ;  
 – la TVA acquittée à tort sur des opérations non imposables ou à un taux supérieur à celui applicable (une facture rectificative est impérative) ;  
 – le complément de TVA à déduire résultant des variations du coefficient de taxation dans le temps ou du coefficient d'assujettissement pour les assujettis partiels (V. 1346), et le montant de la taxe afférente aux ventes ou services résiliés, annulés ou faisant l'objet de rabais, remises, ristournes ou de la taxe facturée à tort (V. 1346).

**1542 Ligne 25 A** – Cette ligne est utilisée pour indiquer le coefficient de taxation forfaitaire lorsqu'il est différent de 100 % (V. 1349).

**IMPORTANT** Si un crédit de TVA a été imputé sur l'un des acomptes de l'année déclarée ou s'il existe un excédent de TVA résultant de l'émission d'un avoir, le montant total de ces derniers doit figurer ligne AE

**1543 Ligne 26** – Cette ligne reprend le total de la TVA déductible (lignes 22 + 23 + 24 + 25 + AE).

La ligne 27 est réservée à la TVA fictive récupérable sur les biens d'investissements acquis par les redevables situés dans les DOM.

## F. – CALCUL DE LA TVA NETTE (CADRE III)

### 📖 Sources

CGI, ann. II, art. 242 sexies

**1544** Le résultat de la différence entre la TVA brute due (ligne 19) et le total de la TVA déductible (ligne 26) doit être reporté :

- ligne 28 « TVA due » lorsque la TVA brute due est supérieure à la TVA déductible ;
- ligne 29 « Crédit » lorsque la TVA brute due est inférieure à la TVA déductible.

**IMPORTANT** Si le montant figurant à la ligne « TVA due » est supérieure à 15 000 €, le régime simplifié d'imposition n'est en principe plus applicable à l'année au cours de laquelle la déclaration est souscrite (et ce, même si les seuils du régime simplifié d'imposition n'ont pas été franchis en N-1 ou en N). Dans cette hypothèse, le professionnel devra fournir, selon nous, sur format papier, un premier formulaire mensuel n° 3310-CA3 correspondant à l'application du régime réel normal d'imposition pour la période d'imposition qui court du 1<sup>er</sup> janvier jusqu'au mois de mai de l'année concernée (date de la déclaration annuelle de TVA) si le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) ne permet pas de gérer automatiquement le changement de régime d'imposition et continue, malgré le dépassement du seuil de 15 000 €, de proposer un avis d'acompte. Il est donc conseillé de contacter son service des impôts au plus tôt lorsque le montant de la ligne 28 est supérieur à 15 000 € afin de déterminer avec eux les démarches permettant d'enregistrer ce changement de régime.

**1545** Le total des acomptes de TVA payés ou dus en N-1 doivent être reportés ligne 30. Il s'agit des acomptes dus ou versés au titre de la période d'imposition. Les acomptes réellement imputés (ligne 30) doivent être détaillés au cadre « Imputations/Régularisations » attaché à la ligne 30..

Il est possible de suivre en colonne 1 les acomptes déjà payés à la date de dépôt de la déclaration et ceux, en colonne 2, restant à payer à cette même date.

**1546** La ligne 33 fait apparaître le solde à payer correspondant à la différence entre :

- le montant de la TVA due (ligne 28) ;
- et le montant des acomptes déclarés ligne 30 majoré du crédit de TVA (ligne 29).

**1547** La ligne 34 fait apparaître l'excédent de versement correspondant à la différence entre :

- le montant des acomptes déclarés (ligne 30) ;
- et le montant de la TVA due (ligne 28).

**1548** La ligne 35 fait apparaître le solde excédentaire correspondant à la somme du crédit de TVA figurant ligne 29 et soit de l'excédent de versement figurant ligne 34, soit du montant des acomptes payés (ligne 30). Ce montant est reporté ligne 49 du cadre V « Récapitulation ».

## G. – DÉCOMPTE DES TAXES ASSIMILÉES À LA TVA (CADRE IV)

### 📖 Sources

CGI, ann. II, art. 242 sexies

**1549** Cette rubrique (lignes 36 à 81) concerne les professionnels acquittant les taxes ou redevances recouvrées ou déclarées comme en matière de TVA, qui doivent reporter le montant de la taxe brute dont ils sont redevables au titre d'une ou plusieurs de ces taxes ou redevances. Les professionnels libéraux peuvent être conduits à déclarer ligne 4B le montant de la redevance audiovisuelle dont ils sont redevables au titre de l'utilisation d'un récepteur de télévision au sein du cabinet.

## H. – RÉCAPITULATION (CADRE V)

### 📖 Sources

CGI, ann. II, art. 242 sexies

**1550** En principe, doivent être reportés :

- soit ligne 49, le montant du solde excédentaire dégagé ligne 35 du cadre III ; dans ce cas les professionnels ont la possibilité de demander le remboursement du crédit figurant ligne 50 (à condition qu'il soit supérieur à 150 €) et de l'excédent de versement figurant ligne 34 (quel que soit son montant) ;

Dans ce cas, ils doivent télétransmettre une demande de remboursement. Le montant du remboursement doit être reporté ligne 50. Lorsque la demande de remboursement ne porte que sur une fraction du crédit de TVA, le redevable doit mentionner ligne 51 la fraction du crédit qui sera reportée ligne 24 de la prochaine déclaration CA 12.

- soit ligne 54, le montant du solde à payer dégagé ligne 33 ;

– et, le cas échéant, à la ligne 55, le montant de la **redevance audiovisuelle** porté à la ligne 4B des taxes assimilées (V. **1549**).

## I. – BASE DE CALCUL DES ACOMPTES DUS AU TITRE DE LA PÉRIODE D'IMPOSITION SUIVANTE (LIGNE 57)

### ■ Sources

CGI, ann. II, art. 242 sexies

**1551** À la ligne 57, doit être reporté le montant de la taxe qui servira de base de calcul des acomptes à verser en juillet et décembre N.

Ce montant est **égal au montant figurant ligne 16** diminué de la taxe afférente :

- aux **cessions d'immobilisations** (ligne 11) ;
- aux **livraisons à soi-même** (ligne 12) ;
- aux **acquisitions intracommunautaires d'immobilisations** (ligne 15) ;
- aux **acquisitions de biens et services autres que des immobilisations** (ligne 22).

**Remarque** On rappelle que lorsque le montant de la base est inférieur à 1 000 €, le professionnel est dispensé de verser des acomptes au cours de la période d'imposition suivante, y compris l'acompte du mois d'avril de cette période d'imposition.

Sur la **possibilité d'obtenir un remboursement de crédit de TVA ou d'imputer un excédent de TVA**, il convient de se reporter au **1301**.





I – TVA BRUTE					
OPÉRATIONS NON IMPOSABLES		Base hors taxe	OPÉRATIONS NON IMPOSABLES		Base hors taxe
01	Achats en franchise	0037			
02	Exportations hors UE	0032	4B	Ventes de biens ou prestations de services réalisées par un assujetti non établi en France (article 283-1 du code général des impôts)	0043
03	Autres opérations non imposables	0033			
3A	Ventes à distance taxables dans un autre État membre au profit de personnes non assujetties – Ventes BtoC	0047			
04	Livraisons intracommunautaires à destination d'une personne assujettie – Ventes BtoB	0034	4D	Livraisons d'électricité, de gaz naturel, de chaleur ou de froid non imposables en France	0029
OPÉRATIONS IMPOSABLES			Base hors taxe	Taxe due	
– réalisées en France métropolitaine					
5A	Taux normal 20 %		0207		
06	Taux réduit 5,5 %		0105		
6C	Taux réduit 10 %		0151		
6D					
– réalisées dans les DOM					
07	Taux normal 8,5 %		0201		
08	Taux réduit 2,1 %		0100		
8B					
– à un autre taux ( France métropolitaine ou DOM )					
09	Opérations imposables à un taux particulier		0950		
10	Anciens taux		0900		
– autres opérations					
AA	Livraisons d'électricité, de gaz naturel, de chaleur ou de froid imposables en France		0030		
AB	Achats de biens ou de prestations de services réalisés auprès d'un assujetti non établi en France (article 283-1 du code général des impôts)		0040		
AC	Achats de prestations de services intracommunautaires (article 283-2 du code général des impôts)		0044		
11	Cessions d'immobilisations		0970		
12	Livraisons à soi-même		0980		
13	Autres opérations imposables		0981		
14	Acquisitions intracommunautaires		0031		
15	Dont TVA sur immobilisations	0982			
16	<b>TOTAL DE LA TAXE DUE (ligne 5A à 14)</b>				
Autre TVA DUE					
17	Remboursements provisionnels obtenus en cours d'année ou d'exercice		0983		
18	TVA antérieurement déduite à reverser		0600		
AD	Sommes à ajouter		0602		
19	<b>TOTAL DE LA TVA BRUTE DUE (lignes 16 + 17 + 18 + AD)</b>				
II – TVA DÉDUCTIBLE					
AUTRES BIENS ET SERVICES					Taxe déductible
20	Déductions sur factures (1)		0702		
21	Déductions forfaitaires (1)		0704		
22	<b>TOTAL (lignes 20 + 21)</b>				
IMMOBILISATIONS					
23	TVA déductible sur immobilisations (1)		0703		
AUTRE TVA À DÉDUIRE					
24	Crédit antérieur non imputé et non remboursé		0058		
25	Omissions ou compléments de déductions		0059		
25A	(1) Compte-tenu, le cas échéant, du coefficient de déduction				
AE	Sommes à imputer		0603		
26	<b>TOTAL DE LA TVA DÉDUCTIBLE (lignes 22 + 23 + 24 + 25 + AE)</b>				
27	Dont TVA non perçue récupérable par les assujettis disposant d'un établissement stable dans les DOM (articles 295-1-5° et 295 A du code général des impôts)		0709		

Si vous réalisez des opérations intracommunautaires, pensez à la déclaration d'échanges de biens (intracommunautaires) ou à la déclaration européenne de services (prestations de services) à soumettre auprès de la Direction Générale des Douanes et des Droits indirects (cf. notice de la déclaration CA12).

III – TVA NETTE					
RÉSULTAT DE LA LIQUIDATION					Taxe
28	TVA due : ( Ligne 19 – ligne 26 ) ou				.....
29	CRÉDIT : ( Ligne 26 – ligne 19 )			0705	.....
IMPUTATIONS/RÉGULARISATIONS					
	Col. 1 : Montant effectivement payé	Col. 2 : Montant restant à payer	30	Acomptes payés et / ou restant dus (Tot. 1 + Tot. 2)	0018
Acompte 1	.....	.....			.....
Acompte 2	.....	.....			.....
	Tot. 1 .....	Tot. 2 .....			.....
RÉSULTAT NET					
33	SOLDE À PAYER si ligne 28 – (lignes 29 + 30) ≥ 0 ou				.....
34	EXCÉDENT DE VERSEMENT : si ligne 30 – ligne 28 ≥ 0				.....
35	SOLDE EXCÉDENTAIRE : (lignes 29 + 34) ou (lignes 29 + 30)			0020	.....
IV – DÉCOMPTÉ DES TAXES ASSIMILÉES					
Nature des taxes					Taxe brute
36	Taxe sur les retransmissions sportives au taux de 5 % (CGI, art. 302 bis ZE)		Base imposable		4215
37	Taxe sur le chiffre d'affaires des exploitants agricoles (CGI, art. 302 bis MB)				4220
39	Taxe sur l'édition des ouvrages de librairie (CGI, art 1609 undecies et suiv.) au taux de 0,2 %		Base imposable		3510
40	Taxe sur les appareils de reproduction ou d'impression (CGI, art 1609 undecies et suiv.) au taux de 3,25 %		Base imposable		3520
41	Taxe sur les huiles alimentaires FIPSA (CGI, art 1609 vicies) [ne concerne pas les DOM]				3240
	Taxe sur la diffusion en vidéo physique et en ligne de contenus audiovisuels à titre onéreux (CGI, art. 1609 sexdecies B)				
42	– au taux de 2 %		Base imposable		4229
43	– au taux de 10 %				4228
	Taxe sur la diffusion en vidéo physique et en ligne de contenus audiovisuels à titre gratuit (CGI, art. 1609 sexdecies B)				
43A	– au taux de 2 %		Base imposable		4298
43B	– au taux de 10 %				4299
44	Taxe sur les actes des huissiers de justice (CGI, art. 302 bis Y) (14,89 € par acte)		Nombre d'actes		4206
45	Taxe sur les embarquements ou débarquements de passagers en Corse (CGI, art 1599 vicies) (4,57 € par passager)		Nombre de passagers		4204
46	Taxe pour le développement de la formation professionnelle dans les métiers de la réparation de l'automobile, du cycle et du motocycle (CGI, art 1609 sexvicies) au taux de 0,75 %		Base imposable		4217
47	Taxe sur certaines dépenses de publicité au taux de 1 % (CGI, art 302 bis MA)		Base imposable		4213
4A	Contribution perçue au profit de l'ANSP (ex-INPES) (CGI, art. 1609 octovicies)				4222
4B	Contribution à l'audiovisuel public (ex-redevance audiovisuelle) (CGI, art 1605 et suiv.) [cf. fiche de calcul sur le site <a href="http://www.impots.gouv.fr">www.impots.gouv.fr</a> ]				4219
4C	Contribution à l'audiovisuel public (ex-redevance audiovisuelle) due par les loueurs d'appareils (CGI, art. 1605 et suiv.)				4221
4D	Taxe sur la publicité diffusée par voie de radiodiffusion sonore et de télévision (CGI, art. 302 bis KD)				4214
4E	Taxe sur la publicité télévisée (CGI, art. 302 bis KA)				4201
4F	Taxe sur les excédents de provision des entreprises d'assurance de dommages (CGI, art. 235 ter X)				4238
	Contribution sur les activités privées de sécurité (CGI, art. 1609 quintricies)				
4H	– au taux de 0,4 %		Base imposable		4288
4I	– au taux de 0,6 %				4289
4K	Contribution due par les gestionnaires des réseaux publics d'électricité (CGCT, art. L 2224-31 I bis)				4236
4L	Taxe sur les ordres annulés dans le cadre d'opérations à haute fréquence (CGI, art. 235 ter ZD bis)				4239
4M	Prélèvement sur les films pornographiques ou d'incitation à la violence et sur les représentations théâtrales à caractère pornographique au taux de 33 % (CGI, art. 1605 sexes)		Base imposable		4245
60A	Redevance sanitaire d'abattage (CGI, art. 302 bis N à 302 bis R)				4253
60B	Redevance sanitaire de découpage (CGI, art. 302 bis S à 302 bis W)				4254
61	Redevance sanitaire pour le contrôle de certaines substances et de leurs résidus (CGI, art. 302 bis WC)				4247
62	Redevance sanitaire de première mise sur le marché des produits de la pêche ou de l'aquaculture				4248

	(CGI, art. 302 bis WA)			
63	Redevance sanitaire de transformation des produits de la pêche ou de l'aquaculture (0.5 € par tonne) (CGI, art. 302 bis WB)	Nombre de tonnes		4249
64	Redevance pour agrément des établissements du secteur de l'alimentation animale (125 € par établissement) (CGI, art. 302 bis WD à WG)	Nombre d'établissements		4250
	Redevance phytosanitaire à la circulation intracommunautaire et à l'exportation (Code rural et de la pêche maritime, art. L 251-17-1)			
65	– à la circulation intracommunautaire (PPE)			4273
66	– à l'exportation			4274
	Taxe forfaitaire sur les ventes de métaux précieux, de bijoux, d'objets d'art, de collection et d'antiquité (CGI, art. 150 VM)			
67	– sur les ventes de métaux précieux au taux de 11 %	Base imposable		4268
68	– sur les ventes de bijoux, objets d'art, de collection ou d'antiquité au taux de 6 %	Base imposable		4270
	Contribution pour le remboursement de la dette sociale (CRDS) (CGI, art. 1600-0 I)			
69	– sur les ventes de métaux précieux au taux de 0,5 %			4269
70	– sur les ventes de bijoux, objets d'art, de collection ou d'antiquité au taux de 0,5 %	Base imposable		4271
	Prélèvement sur les paris hippiques			
71	– au profit de l'État (CGI, art. 302 bis ZG) au taux de 5,3 %			4256
72	– au profit des organismes de sécurité sociale (CSS, art. L137-20) au taux de 1,8 %	Base imposable		4259
73	– engagés depuis l'étranger sur des courses françaises et regroupés en France (CGI, art. 302 bis ZO) au taux de 12 %			4255
	Redevance due par les opérateurs agréés de paris hippiques en ligne			
74	– Enjeux relatifs aux courses de trot (CGI, art. 1609 tertrices)			4266
75	– Enjeux relatifs aux courses de galop (CGI, art. 1609 tertrices)			4267
	Prélèvement sur les paris sportifs			
76	– au profit de l'État (CGI, art. 302 bis ZH) au taux de 5,7 %			4257
77	– au profit des organismes de sécurité sociale (CSS, art. L137-21) au taux de 1,8 %	Base imposable		4260
78	– au profit de l'agence nationale du sport (ANS) (CGI, art. 1609 tricies) au taux de 1,8 %			4265
	Prélèvement sur les cercles de jeux			
79	– au profit de l'État (CGI, art. 302 bis ZI) au taux de 1,8 %			4258
80	– au profit des organismes de sécurité sociale (CSS, art. L137-22) au taux de 0,2 %	Base imposable		4261
81	Prélèvement au profit des organismes de sécurité sociale sur le produit des appels à des numéros surtaxés effectués dans le cadre des programmes télévisés et radiodiffusés comportant des jeux et des concours (CSS, art. L137-19) au taux de 9,5 %			4262
82	Contribution sociale à la charge des fournisseurs agréés de produits du tabac (CSS, art. L137-27 et suivants) au taux de 5,6 %	Base imposable		4278
84	Taxe sur l'exploration d'hydrocarbures calculée selon le barème fixé à l'article 1590 du CGI et perçue au profit des collectivités territoriales	Numéro de département	Droits pour le département	4291
	– Droits pour le département ou la collectivité territoriale :			
	– Droits pour le département ou la collectivité territoriale :			
	– Droits pour le département ou la collectivité territoriale :			
	– Droits pour le département ou la collectivité territoriale :			
	– Droits pour le département ou la collectivité territoriale :			
	– Droits pour le département ou la collectivité territoriale :			
	– Droits pour le département ou la collectivité territoriale :			
	– Droits pour le département ou la collectivité territoriale :			
85	Taxe sur l'exploration de gîtes géothermiques calculée selon le barème fixé à l'article 1590 du CGI et perçue au profit des collectivités territoriales	Code INSEE de la collectivité	Montant	4292
	– Droits pour le département ou la collectivité territoriale :			
	– Droits pour le département ou la collectivité territoriale :			
	– Droits pour le département ou la collectivité territoriale :			
	– Droits pour le département ou la collectivité territoriale :			
	– Droits pour le département ou la collectivité territoriale :			

	- Droits pour le département ou la collectivité territoriale :				
	- Droits pour le département ou la collectivité territoriale :				
	- Droits pour le département ou la collectivité territoriale :				
	- Droits pour le département ou la collectivité territoriale :				
	- Droits pour le département ou la collectivité territoriale :				
	- Droits pour le département ou la collectivité territoriale :				
	- Droits pour le département ou la collectivité territoriale :				
	- Droits pour le département ou la collectivité territoriale :				
88	Contribution sur les boissons contenant des sucres ajoutés (CGI, art.1613 ter)		Nombre d'hectolitres		4294 .....
89	Contribution sur les eaux (CGI, art. 1613 quater II 1°)		Nombre d'hectolitres		4296 .....
90	Contribution sur les boissons contenant des édulcorants de synthèse (CGI, art. 1613 quater II 2°)		Nombre d'hectolitres		4295 .....
92	Contribution sur les sources d'eaux minérales (CGI, art. 1582)	Code INSEE de la commune	Nombre d'hectolitres	Montant	4293 .....
	- Droits pour la commune :				
	- Droits pour la commune :				
	- Droits pour la commune :				
	- Droits pour la commune :				
	- Droits pour la commune :				
	- Droits pour la commune :				
	- Droits pour la commune :				
	<b>TOTAL DES LIGNES 36 à 92 (à reporter ligne 55)</b>				.....

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES



N°11417\*20  
FORMULAIRE OBLIGATOIRE  
en vertu des dispositions  
des articles 242 sexies  
et 242 septies A  
de l'annexe II au CGI



TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE ET TAXES ASSIMILÉES

N°3517-S-SD

RÉGIME SIMPLIFIÉ

CA12 (1)  
CA 12 E (2)

DÉCLARATION RELATIVE À L'EXERCICE OU À LA PÉRIODE DU ..... / ..... / 20..... AU ..... / ..... / 20.....

Horaires d'ouverture sur [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr), rubrique « Contact »

Cette déclaration doit obligatoirement être renvoyée au plus tard le 3 mai 2019 (clôture au 31/12/2018) ou dans les trois mois de la clôture de l'exercice (clôture en cours d'année) (CGI, ann II, art. 242 septies A)

Identification du destinataire	Nom ou dénomination	
	Adresse	

Rayer les indications imprimées par ordinateur qui ne correspondent plus à la situation exacte de l'entreprise, rectifiez-les en rouge.

SIE	Numéro de dossier	Clé	Période	CM	OPT	Code service	Régime

N° d'identification de l'établissement (SIRET) | | | | | | | | | | | | | | | | | |

N° de TVA intracommunautaire | | | | | | | | | | | | | | | | | |

(1) Si vous clôturez votre exercice en cours d'année, rayez la mention CA 12 (en haut à droite).

(2) Si vous clôturez votre exercice le 31 décembre, rayez la mention CA 12 E (en haut à droite).

Si vous n'avez à remplir aucune ligne de ce formulaire (déclaration « néant »), veuillez cocher la case à droite

0010

## MODALITÉS DE DÉCLARATION ET DE PAIEMENT

**ATTENTION : ne portez pas de centimes d'euro** (l'arrondissement s'effectue à l'unité la plus proche : les fractions d'euro inférieures à 0,50 sont négligées, celles supérieures ou égales à 0,50 sont comptées pour 1).

## PAIEMENT, DATE, SIGNATURE

Date : ..... Signature :

Téléphone : .....

 Paiement par virement bancaire :  Paiement par imputation \* : \* (joindre l'imprimé n° 3516 disponible sur [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) ou auprès de votre service des impôts).

## RÉSERVÉ À L'ADMINISTRATION

Somme : Date : .....

N° PEC | | | | | | | |

N° d'opération | | | | | | | |

## Pénalités

Taux 5 %

9005

Taux %

9006

Taux %

9007

Date de réception

## CADRE RÉSERVÉ À LA CORRESPONDANCE

N'hésitez pas à prendre contact avec votre service des impôts, s'il vous manque une indication pour remplir cette déclaration. Vous pouvez également vous reporter à la notice, si vous souhaitez des informations sur la TVA intracommunautaire, le coefficient de taxation ou l'euro.



# Régime réel normal d'imposition

## I. Professionnels concernés

### A. – APPLICATION DE PLEIN DROIT

#### 📖 Sources

CGI, art. 287, 2 ; BOI-TVA-DECLA-20-20-10, 12 sept. 2012

**1553 Application de plein droit** – Le régime réel d'imposition s'applique de plein droit :

- à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit :
  - soit l'année au cours de laquelle le montant global annuel de recettes excède 238 000 € HT sans excéder 269 000 € HT ;
  - soit l'année au cours de laquelle le montant de la TVA exigible est supérieur à 15 000 € ;

**IMPORTANT** En effet si la TVA exigible de l'année N-1 est supérieure à 15 000 €, le régime simplifié d'imposition n'est plus applicable à l'année N, et ce, même si les seuils de ce régime n'ont pas été franchis. En pratique, il s'agit du montant figurant à la ligne « TVA due » de la déclaration annuelle n° 3517-S CA12<sup>5</sup>. Dans cette hypothèse, il est admis, par tolérance, que le premier formulaire mensuel n° 3310-CA3 (CERFA n° 10963) correspondant à l'application du régime réel normal d'imposition soit déposé au titre de la période d'imposition qui court du 1<sup>er</sup> janvier jusqu'au mois de mai de l'année concernée (date de la déclaration annuelle de TVA).

- à compter du 1<sup>er</sup> jour de l'année au cours de laquelle le montant global annuel des recettes franchit la limite de 269 000 € HT.

**1554** Les recettes à prendre en compte pour apprécier les limites de 238 000 € HT et de 269 000 € HT sont les **prestations imposables que le professionnel a encaissées** au cours de l'année d'imposition, y compris :

- les honoraires rétrocédés imposables ;
- le cas échéant, le chiffre d'affaires correspondant à des livraisons ou des prestations liées au commerce extérieur mais qui ouvrent droit à déduction (exportation ou livraison intracommunautaire, prestations de services non soumises à la TVA en France ou exonérées) ;
- les subventions imposables.

**1555** Sont en revanche exclues, les recettes afférentes à des opérations situées hors du champ d'application de la TVA, les subventions non imposables, les cessions de biens mobiliers d'investissement et les opérations exonérées autres que celles visées ci-dessus.

**IMPORTANT** Les professionnels qui ont choisi de tenir leur comptabilité selon les règles du droit commercial déterminent, pour l'appréciation de ces limites, le montant de leurs recettes en fonction des prestations réalisées qu'elles aient ou non donné lieu à encaissement.

### B. – APPLICATION SUR OPTION

**1556** Le régime réel normal d'imposition peut également s'appliquer **sur option** aux professionnels :

- placés sous le régime de la franchise en base de TVA (V. **1449**) ;
- placés sous le régime simplifié d'imposition (V. **1491**) ;
- qui débutent leur activité et qui sont, à défaut d'option, automatiquement placés sous le régime de la franchise en base (V. **1578**).

## II. Modalités de déclaration et de paiement

### A. – MODE DE DÉCLARATION

#### 📄 Sources

CGI, art. 287, 1 et 2 et art. 1738 ; BOI-BIC-DECLA-30-60-40, 5 juin 2017

**1557** Toutes les professionnels soumis à un régime réel d'imposition doivent **obligatoirement télétransmettre**, notamment, leurs déclarations de TVA.

Le non-respect de l'obligation de souscrire par voie électronique la déclaration et ses annexes entraîne :

- soit, l'application d'une majoration (dont le montant ne peut être inférieur à 60 €) de 0,2 % du montant des droits correspondant aux déclarations déposées selon un autre procédé ;
- soit, en l'absence de droits, d'une amende de 15 € par document.

Le total des amendes applicables aux documents à produire simultanément est au minimum de 60 € et au maximum de 150 €.

### B. – PÉRIODICITÉ

#### 📄 Sources

CGI, art. 287, 2 ; BOI-TVA-DECLA-20-20-10-10, 6 mai 2015

**1558 Principe de déclaration et paiement mensuel** – Dans le cadre du régime réel normal, les professionnels libéraux doivent en principe **télédéclarer et téléréglé la TVA mensuellement** au titre des opérations réalisées au cours du mois précédent.

**IMPORTANT** Dans le cas où au cours d'un mois donné, un professionnel n'a effectué aucune opération soumise à la TVA, il doit cependant télédéclarer une déclaration CA 3 portant la mention « Néant ».

**1559 Possibilité de déclaration et de paiement trimestriel** – Dans deux cas, les professionnels relevant du régime réel normal d'imposition sont autorisés à transmettre des déclarations trimestrielles.

Il s'agit :

- des professionnels dont la **taxe exigible annuellement est inférieure à 4 000 €** ;

Ces professionnels peuvent toutefois revenir à une périodicité mensuelle pour le dépôt de leurs déclarations de TVA s'ils formulent ce choix au plus tard dans le mois qui précède le dépôt de la première déclaration mensuelle de TVA. Il prend effet à compter du 1<sup>er</sup> jour du trimestre civil au cours duquel le choix a été exprimé et vaut pour l'année entière. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'un professionnel informe le 17 février 2019 le service des impôts des entreprises qu'il souhaite déposer des déclarations mensuelles, ce choix prend effet à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019. Ce professionnel devra déposer une déclaration récapitulative des opérations de janvier et de février 2019 avant la date limite de dépôt de la déclaration du mois de février 2019.

- des professionnels **effectuant au plus quatre opérations taxables par an** (ex. : encaissement trimestriel des redevances d'un assistant collaborateur).

Dans cette situation, la déclaration et le paiement sont effectués au cours du mois suivant chaque trimestre civil en respectant les dates limites figurant dans le tableau ci-après au **1562**. Pour bénéficier de cette possibilité de déclaration et de paiement trimestriel le professionnel doit formuler une demande expresse (sur papier libre) indiquant qu'ils ne réalisent pas plus de 4 opérations imposables par an afin d'obtenir l'autorisation de son service des impôts.

**1560 Régime spécifique des acomptes provisionnels** – Les professionnels qui éprouvent des difficultés pour déposer leurs déclarations dans les délais peuvent bénéficier d'un délai supplémentaire d'un mois, à condition d'en faire la demande au service des impôts.

L'autorisation de disposer d'un délai supplémentaire d'un mois pour déposer la déclaration mensuelle de TVA est subordonnée aux conditions suivantes :

- le redevable doit présenter une demande motivée au service des impôts dont il dépend pour le paiement de la taxe ;
- il doit justifier que la nature de ses activités ou que la structure particulière de son entreprise ne lui permet pas d'établir les déclarations dans le délai normal.

Lorsque les conditions exposées ci-dessus ne sont plus remplies, l'autorisation peut être rapportée à tout moment.

Les redevables autorisés, doivent, **dans le délai normal de déclaration, verser un acompte qu'ils évaluent eux-mêmes et qui doit être au moins égal à 80 % de la somme due.**

La régularisation est effectuée le mois suivant au moyen de l'imprimé n° 3515 annexé à la déclaration CA 3. Elle se traduit soit par un versement complémentaire, soit par une imputation sur l'acompte dû au titre du mois suivant.

**1561 Tolérance pour la période des congés** – En période de fermeture annuelle pour congés payés, si le professionnel éprouve des difficultés à déposer sa déclaration mensuelle, il lui est possible d'acquitter un acompte, dans le délai normal de déclaration, dont le montant doit être **au moins égal à 80 % de la taxe acquittée au titre du mois précédent**. La déclaration CA 3 doit cependant être transmise (sans le détail des



opérations réalisées) avec la mention suivante dans la zone correspondance : « Période des congés payés – versement d'un acompte de X € ».

Le montant de l'acompte est reporté à la ligne 31 ainsi qu'à la ligne 32 « Total à payer » de la déclaration CA 3. Le mois suivant, le professionnel doit déclarer les opérations des deux mois précédents et porter la mention « Période des congés payés – régularisation » dans la zone correspondance de la déclaration CA 3. L'acompte versé le mois précédent est déduit ligne 30 de la déclaration CA 3.

## C. – DATES LIMITES DE DÉPÔT

### 📖 Sources

A. 29 juin 2009 ; CGI, ann. IV, art. 199-0 ; BOI-TVA-DECLA-20-20-20-10, § 1, 3 juin 2015

**1562** Les dates limites de dépôt des déclarations et de paiement dépendent de la première lettre du nom patronymique du professionnel ou du numéro d'identification INSEE, s'agissant d'une société.

#### Dates limites de dépôt des déclarations de paiement

Forme des entreprises	Professionnels exerçant de manière indépendante	Toutes sociétés sauf sociétés anonymes	Société anonymes	Autres redevables
Résidence des entreprises	Selon la première lettre du nom patronymique	Selon les 2 premiers chiffres du numéro d'identification attribué par l'INSEE		Associations collectivités redevables occasionnels
Ville de Paris Hauts-de-Seine Seine-Saint-Denis Val-de-Marne	A à H : le 15 I à Z : le 17	00 à 68 : le 19 69 à 78 : le 20 79 à 99 : le 21	00 à 74 : le 23 75 à 99 : le 24	le 24
Autres départements	A à H : le 16 I à Z : le 19	le 21	le 24	le 24

**Remarque** Toutefois, lorsque la date limite de dépôt de la déclaration coïncide avec un jour férié ou réputé férié à l'égard du service des impôts des entreprises, cette date limite est reportée au premier jour ouvrable suivant.

**1563** À l'issue de la procédure de télédéclaration, un accusé de réception est téléchargeable. Il est bien évidemment fortement conseillé de télécharger, d'imprimer et de conserver ce document.

## D. – OPÉRATIONS À DÉCLARER ET EXEMPLE D'APPLICATION

**1564 Principe** – Les professionnels doivent mentionner tous les renseignements nécessaires au calcul de la taxe et procéder :

- à la répartition des recettes par nature d'opérations et par taux d'imposition ;
- au décompte exact de la TVA récupérable compte tenu de la nature des biens et services acquis ;
- et au calcul de la taxe finalement due.

La déclaration n° 3310 CA 3 est extrêmement simple dans son principe et son utilisation, dans la mesure où elle applique strictement le principe de la TVA : détermination de la TVA collectée sur les recettes, puis de celle déductible sur les dépenses. Le solde constitue la TVA à payer, ou éventuellement un crédit reportable. Il n'existe par conséquent aucune déclaration complémentaire.

**IMPORTANT** La base d'imposition (recettes) ainsi que le montant de la taxe doivent être arrondis à l'euro le plus proche (2 150,4 arrondi à 2 150 ; 2 150,5 arrondi à 2 151 ; 2 150,6 arrondi à 2 151) (CGI, art. 270, I).

**1565 Exemple de déclaration** – Soit un avocat établi à Bourges ayant réalisé au cours du mois de janvier N les opérations suivantes :

#### Opérations du mois de janvier

Opérations su mois de janvier		Montant HT	TVA	Montant TTC
Recettes du mois	Opérations courantes (20 %)	15 000 €	3 000 €	18 000 €
	Droits d'auteurs non soumis à la retenue à la source (rédaction article) (10 %)	800 €	80 €	880 €
	Aide judiciaire (20 %)	4 200 €	840 €	5 040 €

Opérations su mois de janvier		Montant HT	TVA	Montant TTC
Cession d'un matériel (20 %)		450 €	90 €	540 €
Achat d'une imprimante (20 %)		600 €	120 €	720 €
Acompte sur l'acquisition d'un mobilier de bureau non encore livré (20 %)		300 €	60 €	360 €
Dépenses courantes du mois	Téléphone (20 %)	200 €	40 €	240 €
	Fournitures (20 %)	350 €	70 €	420 €
	Révision du véhicule professionnel (20 %)	700 €	140 €	840 €
	Invitations clients restaurants (10 % sauf alcools 20 %)	300 € (dont 50 € de vin)	35 € (250 x 10 %) + (50 x 20 %)	335 €

**1566** Au cadre A : « Montant des opérations réalisées », il convient de mentionner :

- Ligne 01 : « Ventes, prestations de services » le montant HT des recettes réalisées soit 15 000 € + 800 € + 4 200 €, soit 20 000 € ;
- Ligne 02 : « Autres opérations imposables », la cession du mobilier de bureau qui constitue une opération imposable, soit 450 €.

**1567** Au cadre B « Décompte de la TVA à payer », le professionnel doit porter, au titre de la TVA brute :

- Ligne 08 : « Taux de 20 % » le montant total des opérations imposables au taux de 20 %, soit :
  - 19 650 € dans la colonne « Base hors taxe » (15 000 € + 4 200 € + 450 €) ;
  - et 3 930 € dans la colonne « Taxe due » (19 650 € x 20 %).
- Ligne 09B : « Taux réduit de 10 % », le montant des opérations soumis à ce taux, soit :
  - 800 € dans la colonne « Base hors taxe » perçus au titre des prestations de rédaction d'articles ;
  - et 80 € dans la colonne « Taxe due » (800 € x 10 %).
- Ligne 16, le report du total de la taxe brute due (ligne 08 + ligne 09), soit 4 010 €.

**1568** Dans ce même cadre, le professionnel doit calculer le montant de la TVA déductible en mentionnant :

- Ligne 19, la TVA déductible sur les seuls « biens constituant des immobilisations », à savoir 120 € pour l'imprimante.
  - Les acomptes sur l'achat de mobilier de bureau ne donnent pas lieu à récupération de la TVA, puisque le bien n'a pas encore été livré.
- Ligne 20, la TVA à déduire sur les « biens autres que les immobilisations et sur les services », à savoir un montant total de 145 € composé de :
  - 40 € pour le téléphone ;
  - 70 € pour les fournitures de bureau ;
  - 35 € pour les invitations clients (il n'y a pas lieu de distinguer les taux pour la TVA déductible).
    - La TVA grevant les dépenses afférentes aux véhicules de tourisme n'est pas déductible.
- Ligne 23, le montant total de la « TVA déductible », soit : 120 € + 145 € = 265 €.

**1569** Enfin, le professionnel doit mentionner dans le cadre « Taxe à payer » (lignes 28 à 31), un montant de 3 745 € (4 010 € - 265 €) obtenu par différence entre les lignes 16 et 24, lequel est reporté en dessous de la ligne 32 puisque aucune régularisation ne découle de l'exemple.

1570



DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE ET TAXES ASSIMILÉES  
RÉGIME DU RÉEL NORMAL - MINI RÉEL

N°3318-CA3-SD

N° 10953\*23  
MODÈLE OBLIGATOIRE  
JAN 2017 (A002)

PÉRIODE DE DÉCLARATION		Du		J / J		au		J / J	
Moyens d'ouverture sur <a href="http://www.impots.gouv.fr">www.impots.gouv.fr</a> , rubrique « Contact »									
Adresse du service									
Identification du destinataire	Nom ou dénomination								
	Adresse								
Placer les indications imprimées par ordinateur qui se correspondent plus à la situation exacte de l'entreprise, recadrez-les en rouge.									
S/E	Numéro de dossier	CA	Période	CM	OPT	Code service	Régime		
N° d'identification de l'établissement (SIRET) _____									
N° de TVA intracommunautaire (ne concerne pas les DOM) _____									
ATTENTION : ce cadre est réservé aux entreprises relevant de la DCE qui ont opté pour le régime de consolidation du recouvrement de la TVA au niveau du groupe (art. 1693 ter du CGI), celles-ci doivent cocher impérativement la case ci-contre (y compris la société mère de groupe en tant que membre).								CO05	<input type="checkbox"/>
Si vous n'avez à remplir aucune ligne de ce formulaire (déclaration « néant »), veuillez cocher la case à droite								CO10	<input type="checkbox"/>
MODALITÉS DE DÉCLARATION ET DE PAIEMENT (voir notice 3318-NOT-SD)									
PAIEMENT, DATE, SIGNATURE				RÉSERVÉ À L'ADMINISTRATION					
Date : .....		Signature : .....		Somme : .....		Date : .....		Pénalités	
Téléphone : .....				N° PEC _____		Taux %		9005	
				N° d'opération _____		Taux %		9006	
Paiement par virement bancaire : <input type="checkbox"/> Paiement par imputation* : <input type="checkbox"/> <small>* Joindre l'imprimé n° 3516 disponible sur <a href="http://www.impots.gouv.fr">www.impots.gouv.fr</a> ou auprès de votre service des impôts.       </small>				Si vous payez par virement(s), précisez le nombre : <input type="checkbox"/>		Taux %		9007	
				Date de réception					
CADRE RÉSERVÉ À LA CORRESPONDANCE									
<small>Vous devez déclarer et payer votre TVA par transfert de fichier ou par internet.          Des informations complémentaires sont disponibles sur le site <a href="http://www.impots.gouv.fr">www.impots.gouv.fr</a> rubrique « professionnels ».</small>									

 à  
 MINISTÈRE DE L'ACTION  
 ET DES COMPTES PUBLICS

A MONTANT DES OPÉRATIONS RÉALISÉES			
<b>OPÉRATIONS IMPOSABLES (p.T.)</b>		<b>OPÉRATIONS NON IMPOSABLES</b>	
01	Ventes, prestations de services	0079	04 Exportations hors UE
02	Autres opérations imposables	0081	05 Autres opérations non imposables
2A	Achats de prestations de services intracommunautaires (article 253-2 du code général des impôts)	0044	5A Ventes à distance taxable dans un autre État membre au profit des personnes non assujetties - Ventes B2C
2B	Importations (entreprises ayant opté pour le dispositif d'acquiescements de la TVA à l'importation)	0045	06 Livraison intracommunautaire à destination d'une personne assujettie - Ventes B2B
03	Acquisitions intracommunautaires	0031	6A Livraisons d'électricité, de gaz naturel, de chaleur ou de froid non imposables en France
3A	Livraisons d'électricité, de gaz naturel, de chaleur ou de froid imposables en France	0030	07 Achats en franchise
3B	Achats de biens ou de prestations de services réalisés auprès d'un assujetti non établi en France (article 203-1 du code général des impôts)	0040	7A Ventes de biens ou prestations de services réalisées par un assujetti non établi en France (article 253-1 du code général des impôts)
3C	Régularisations (important : cf. notice)	0006	7B Régularisations (important : cf. notice)
0002			0002
0003			0003
0047			0047
0004			0004
0009			0009
0007			0007
0043			0043
0009			0009
B DÉCOMPTÉ DE LA TVA À PAYER			
<b>TVA BRUTE</b>		<b>Base hors taxe</b>	<b>Taxe due</b>
Opérations réalisées en France métropolitaine			
05	Taux normal 20 %	0207	
09	Taux réduit 5,5 %	0106	
08	Taux réduit 10 %	0151	
<b>Opérations réalisées dans les DOM</b>			
10	Taux normal 8,5 %	0201	
11	Taux réduit 2,1 %	0100	
12			
<b>Opérations imposables à un autre taux (France métropolitaine ou DOM)</b>			
13	Anciens taux	0900	
14	Opérations imposables à un taux particulier (sécours effectués sur annexe 3310 A)	0920	
15	TVA annuellement déduite à revenir		0000
50	Sommes à ajouter, y compris acompte congés (exprimées en euros)		0002
16	<b>Total de la TVA brute due (lignes 05 à 68)</b>		
7C	Dont TVA sur importations bénéficiant du dispositif d'acquiescements		0048
17	Dont TVA sur acquisitions intracommunautaires		0035
18	Dont TVA sur opérations à destination de Monaco		0038
<b>TVA DÉDUCTIBLE</b>			
19	Biens constituant des immobilisations	0703	
20	Autres biens et services	0702	
21	Auto-TVA à déduire (Mont régularisations sur de la TVA collectée (cf. notice) .....)	0699	
22	Rapport de crédit apparaissant ligne 27 de la précédente déclaration	8001	
2C	Sommes à imputer, y compris acompte congés (exprimées en euros)	0603	
23	<b>Total TVA déductible (ligne 19 à 2C)</b>		
22A	Indiquer le coefficient de tarification unique applicable pour la période s'il est différent <input type="text"/> %		
24	Dont TVA non perçue récupérable par les assujettis disposant d'un établissement stable dans les DOM (articles 205-1-5° et 205-8 du code général des impôts)	0709	
CREDIT			
25	Crédit de TVA (ligne 23 - ligne 19)	0705	
26	Remboursement de crédit demandé sur formulaire n° 3310 joint	8002	
AA	Crédit de TVA transféré à la société tête de groupe sur la déclaration récapitulative 3310-CAGG	8005	
27	Crédit à reporter (ligne 25 - ligne 26 - ligne AA) (Cette somme est à reporter ligne 22 de la prochaine déclaration)	8003	
<b>Attention ! Une situation de TVA créditrice (ligne 25 servie) ne dispense pas du paiement des taxes assimilées déclarées ligne 23.</b>			
28	<b>TVA nette due (ligne 16 - ligne 23)</b>		
29	Taxes assimilées calculées sur annexe n° 3310 A-SD	5079	
AB	Total à payer acquies par la société tête de groupe sur la déclaration récapitulative 3310-CAGG (lignes 23 + 29)	5001	
20	<b>Total à payer (lignes 20 + 29 - AB)</b> (N'oubliez pas de joindre le règlement correspondant)		

Les dispositions des articles 39 et 40 de la loi n° 78-11 du 6 janvier 1978 relative à l'informatique, aux fichiers et aux libertés, garantissent les droits des personnes physiques à l'égard des traitements des données à caractère personnel.  
Si vous réalisez des opérations intracommunautaires, pensez à la déclaration d'échanges de biens (livraison de biens) ou à la déclaration européenne de services (prestations de services) à soumettre auprès de la Direction Générale des Douanes et des Droits indirects (cf. notice de la déclaration CAI).

# Début et cessation d'activité

## I. Début de l'activité

### A. – DÉCLARATION D'EXISTENCE ET D'IDENTIFICATION

#### ■ Sources

CGI, art. 286, I ; CGI, ann. IV, art. 32 à 36 ; BOI-TVA-DECLA-20-10-10, 12 sept. 2012

**1571** Toute personne physique ou morale soumise à la TVA ou relevant de la franchise en base doit obligatoirement, dans les **quinze jours du commencement de ses opérations**, souscrire un document commun de déclaration **auprès du centre de formalités des entreprises (CFE)** compétent. Le CFE compétent est celui du siège social ou de l'établissement principal ou secondaire.

**1572 Professionnels exerçant individuellement** – Pour les professionnels libéraux exerçant à titre individuel, à l'exception des agents commerciaux (V. **1574**), l'organisme tenant lieu de CFE est l'URSSAF.

**En pratique** Pour les professionnels relevant du secteur de la santé, il convient au préalable de s'adresser à la Caisse primaire d'assurance maladie afin de se faire délivrer un numéro de praticien.

**1573** La déclaration d'existence et d'identification doit être établie sur un **imprimé PO-PL**.

**En pratique** Cet imprimé peut être retiré auprès de l'URSSAF dont relève le professionnel ou téléchargé sur le site : <https://www.service-public.fr/professionnels-entreprises/vosdroits/R13747>.

Les professionnels ont également la faculté d'effectuer une saisie guidée de cet imprimé sur le site internet de l'URSSAF à l'adresse suivante : [www.cfe.urssaf.fr/CFE\\_Declaration](http://www.cfe.urssaf.fr/CFE_Declaration). La déclaration d'existence et d'identification peut être :

- soit **souscrite directement en ligne** ;
- soit **imprimée, signée et transmise, accompagnée d'une copie de pièce d'identité, au CFE compétent par la voie postale**.

**1574 Professionnels agents commerciaux ou exerçant en société** – Pour les professionnels exerçant en société et les agents commerciaux, l'organisme tenant lieu de CFE est le greffe du tribunal de commerce.

La déclaration d'existence et d'identification doit être établie sur :

- un **M0** pour les sociétés ;
- un imprimé **ACO** pour les agents commerciaux.

Ces imprimés peuvent être retirés auprès du greffe du tribunal de commerce dont relève le professionnel ou téléchargé à l'adresse internet suivante : <https://www.infogreffe.fr/formalites-entreprise/telecharger-formulaires-formalites-entreprise.html>.

Les agents commerciaux relèvent également du greffe du tribunal de commerce. Ils font l'objet d'une inscription sur le registre spécial des agents commerciaux.

L'intégralité du dossier à envoyer, imprimés et justificatifs nécessaires, peuvent être téléchargés sur le site Infogreffe.

**1575 Contenu de la déclaration** – La déclaration sert notamment à mentionner les renseignements relatifs à l'identité du déclarant et aux caractéristiques de son activité nouvelle.

**En pratique** La nature de l'activité doit être formulée de la manière la plus précise possible afin que l'INSEE attribue au professionnel un code NAF ou APE conforme à cette activité. Ce code normalisé détermine théoriquement l'assujettissement ou non de l'activité à la TVA.

Une partie de cette déclaration est relative aux choix fiscaux du professionnel (V. **1581**).

**1576 Transmission automatique de la déclaration aux autres administrations** – À la suite du dépôt de la déclaration, le CFE délivre au déclarant un récépissé de dépôt de la déclaration.

L'URSSAF, dès réception du document commun de déclaration, le transmet, après contrôle formel, au service des impôts des entreprises qui reste cependant seul compétent pour contrôler la déclaration et apprécier sa validité. Cette formalité accomplie, l'activité est déclarée auprès des services fiscaux et des organismes sociaux.

**IMPORTANT** Cette formalité doit être faite à nouveau en cas de changement substantiel des conditions d'exercice de l'activité (ouverture d'un cabinet secondaire), et notamment en cas de changement de la forme juridique sous laquelle l'activité est exercée.

## B. – ATTRIBUTION D'UN NUMÉRO D'IDENTIFICATION

### 📄 Sources

CGI, art. 286 ter ; BOI-TVA-DECLA-20-10-20, 19 févr. 2014

**1577** Suite à la déclaration d'existence et d'identification, chaque professionnel assujéti (à l'exception des professionnels installés dans les DOM) se voit attribuer un **numéro individuel d'identification (SIREN) par l'INSEE**. Il est complété, par le service des impôts des entreprises, par une clé TVA et un code pays de manière à former le **numéro individuel d'identification intracommunautaire** qui est national et non modifiable même en cas de changement de lieu d'activité. Ce numéro est composé de 13 caractères selon le modèle suivant :

#### Composition du numéro d'identification

Code pays		CléTVA		Siren								
F	R	3	1	2	7	3	4	8	0	0	7	8

Une fois qu'il a été attribué, le numéro figure automatiquement sur la déclaration de TVA du professionnel à chaque période de déclaration.

**IMPORTANT** Les professionnels réalisant des opérations intracommunautaires doivent **obligatoirement mentionner** sur leurs factures :

- leur propre numéro individuel d'identification ;
- le numéro d'identification de leur client après s'être assuré de sa validité à l'adresse internet suivante : [[ URL,,, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/?locale=fr](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=fr)

## C. – DÉTERMINATION DU RÉGIME D'IMPOSITION

**1578** Trois régimes de TVA sont susceptibles de s'appliquer en cas de début d'activité :

- le régime de la franchise en base ;
- le régime simplifié d'imposition ;
- le régime réel normal.

**IMPORTANT** Au début de leur activité, les professionnels libéraux, normalement redevables de la TVA, sont soumis de plein droit au régime de la franchise en base de TVA. Ils peuvent toutefois choisir le régime simplifié d'imposition ou le régime réel normal de TVA en cochant les cases correspondantes sur la déclaration d'existence souscrite auprès du CFE et en confirmant cette option par lettre auprès du service des impôts compétent.

**1579** Si aucune option n'est exercée par le professionnel, le régime de plein droit applicable est celui de la franchise en base de TVA et, en matière d'imposition des bénéficiaires, le régime dit « micro-BNC » pour les personnes physiques et le régime de la déclaration contrôlée pour les personnes morales.

Sur les modalités de l'option pour un régime de TVA et de changement de régime en cas de dépassement des seuils de la franchise, V. **1449** et **30**.

**1580** Ce choix peut être modifié, en matière de TVA, dans les trois mois à compter de la création de l'activité.

**IMPORTANT** Par la suite, les professionnels qui se sont mis sous le régime de la franchise peuvent opter pour le paiement de la TVA mais cette option ne prendra effet qu'à compter du 1<sup>er</sup> jour du mois au cours duquel l'option est formulée (option le 15 avril N, prise d'effet uniquement pour les opérations dont le fait générateur intervient à compter du 1<sup>er</sup> avril N). L'option ne prend donc effet qu'à la date de début d'activité si elle est exercée dans le mois au cours duquel a débuté l'activité (toutefois sur la mesure de tolérance administrative si l'option est envoyée dans les 15 jours du début de l'activité, V. **1486**).

**1581** Les modalités d'option pour un régime d'imposition des bénéficiaires et pour un régime de TVA sont décrites dans l'annexe n° 974 à l'imprimé P0-PL reproduite ci-après (imprimé 2016 - Imprimé 2019 non encore publié).

<b>ANNEXE 974</b>	<b>ÉTAPE 2 : CHOIX D'UN RÉGIME D'IMPOSITION – ACTIVITÉ DE TYPE</b>	<b>BNC</b>	<b>MICRO BNC</b>
<b>MES RECETTES ANNUELLES HT (1)</b>			
<b>JUSQU'À 32 900 €</b>			
↓			
<b>JE RELÈVE DU RÉGIME « MICRO BNC »</b> <b>ET DU RÉGIME DE LA FRANCHISE EN BASE DE TVA</b> <i>(pour les activités non commerciales relevant de la TVA)</i>			

<b>LES OBLIGATIONS COMPTABLES ET DÉCLARATIVES SONT LES SUIVANTES</b>	<b>Déclarations à déposer</b>	<b>Obligations comptables</b>
	<b>BNC</b> Aucune déclaration professionnelle. <b>IMPÔT SUR LE REVENU</b> Mention du chiffre d'affaires sur la déclaration de revenu global n° 2042. Imposition sur un bénéfice net représentant 66 % du chiffre d'affaires. Attention : pas de déficit possible. <b>TVA : Franchise en base</b> Aucune déclaration. Aucun paiement. Attention : aucune déduction de TVA sur achats de biens, services ou immobilisations.	<b>Registre des achats</b>  <b>Livre-journal des recettes</b> Conservation des factures et justificatifs.  <b>Établissement des factures</b> avec la mention « TVA non applicable, art. 293 B du CGI ».

**SI JE SOUHAINTE ÊTRE SOUMIS À CE RÉGIME, JE COMPLÈTE L'IMPRIMÉ COMME INDIQUÉ CI-DESSOUS**

*(Si vous ne relevez pas de la TVA pour votre activité non commerciale, ne tenez pas compte de la rubrique « RÉGIME D'IMPOSITION EN MATIÈRE DE TVA »)*

<b>RÉGIME D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES BNC</b> <input checked="" type="checkbox"/> Régime spécial BNC (fiscal micro)	<b>TVA</b> <input checked="" type="checkbox"/> franchise en base
---	---

JE PEUX OPTER POUR ET SEULEMENT POUR LE RÉGIME *(voir précisions p. 3 du guide)*

• **DÉCLARATION CONTRÔLÉE**

- AVEC MAINTEN À LA FRANCHISE **TVA** *(seulement si vous relevez de la TVA pour votre activité non commerciale)*

*je coche*

<b>RÉGIME D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES BNC</b>	<b>TVA</b>
<input checked="" type="checkbox"/> Déclaration contrôlée	<input checked="" type="checkbox"/> franchise en base

- OU AVEC RÉEL SIMPLIFIÉ **TVA** *(seulement si vous relevez de la TVA pour votre activité non commerciale)*  
*(vaut option pour le paiement de la TVA)*

*je coche*

<b>RÉGIME D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES BNC</b>	<b>TVA</b>
<input checked="" type="checkbox"/> Déclaration contrôlée	<input checked="" type="checkbox"/> réel simplifié

- OU AVEC RÉEL NORMAL **TVA** *(seulement si vous relevez de la TVA pour votre activité non commerciale)*  
*(vaut option pour le paiement de la TVA)*

*je coche*

<b>RÉGIME D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES BNC</b>	<b>TVA</b>
<input checked="" type="checkbox"/> Déclaration contrôlée	<input checked="" type="checkbox"/> réel normal

(1) Pour les entreprises nouvelles, il s'agit du chiffre d'affaires de l'année de création ajusté en fonction du nombre de jours d'activité par rapport à 365

**Guide pratique pour remplir la rubrique fiscale des déclarations (NDLR : cet imprimé n'a pas été mis à jour à la date de rédaction de ce guide. Il ne tient donc pas compte des nouveaux seuils applicables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017, à savoir, 33 200 € HT (au lieu des 32 900 € HT mentionnés) et 238 000 € HT (au lieu de 236 000 € HT mentionnés) et des nouvelles limites d'appréciation pour le Micro-BNC et le régime de la déclaration contrôlée (V. 30).**

<b>ANNEXE 974</b>	<b>ÉTAPE 2 : CHOIX D'UN RÉGIME D'IMPOSITION – ACTIVITÉ DE TYPE BNC</b>	<b>DC/RSI</b>			
MES RECETTES ANNUELLES HT (1)					
<b>JUSQU'À 236 000 €</b>					
↓					
<b>JE RELÈVE DU RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE ET DU RÉGIME DU RÉEL SIMPLIFIÉ EN TVA</b> <i>(pour les activités non commerciales relevant de la TVA)</i>					
<b>LES OBLIGATIONS COMPTABLES ET DÉCLARATIVES SONT LES SUIVANTES</b>	Déclarations à déposer	Obligations comptables			
	<p><b>BNC</b> Déclaration de résultat BNC 2035 et tableaux annexes 2035 A et 2035 B à déposer au service des impôts des entreprises du lieu de votre activité professionnelle, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> mai (1).</p> <p><b>IMPÔT SUR LE REVENU</b> Report du résultat sur votre déclaration de revenu global n° 2042.</p> <p><b>TVA : Régime simplifié</b> <b>Déclaration et versement de la TVA au service des impôts des entreprises</b> – en cours d'année, versement d'acomptes trimestriels ; – régularisation annuelle sur déclaration CA 12 déposée au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> mai (1).</p> <p>(1) Les éventuels reports de délais accordés par décision ministérielle sont consultables sur le site « impots.gouv.fr ».</p>	<p><b>Livre-journal des dépenses et recettes, registre des immobilisations mentionnant les amortissements avec les pièces justificatives correspondantes.</b> Éventuellement, un livre des achats.</p> <p>Une option pour la tenue d'une comptabilité commerciale (créances acquises/dépenses engagées au lieu de recettes encaissées/dépenses payées) peut être formulée avant le 1<sup>er</sup> février de l'année au titre de laquelle l'impôt sur le revenu est établi (ou jusqu'à la date de dépôt de votre première déclaration de résultats). Pour certaines professions ou les adhérents d'associations agréées : obligations comptables particulières.</p> <p><b>Pour les activités soumises à la TVA :</b> <b>établissement de factures</b> avec mentions légales : date et numéro de facture, nom et adresse des parties, sur chaque ligne de la facture, prix unitaire hors TVA, rabais, ristournes, taux de TVA applicable, par taux d'imposition, total hors taxe et taxe correspondante. En cas d'opérations avec des clients établis dans l'Union européenne, indication du numéro individuel d'identification intracommunautaire.</p>			
<p><b>SI JE SOUHAINTE ÊTRE SOUMIS À CE RÉGIME, JE COMPLÈTE L'IMPRIMÉ COMME INDIQUÉ CI-DESSOUS</b>  <i>(Si vous ne relevez pas de la TVA pour votre activité non commerciale, ne tenez pas compte de la rubrique TVA)</i></p>					
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 50%; text-align: center;"> <b>RÉGIME D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES</b>  <input checked="" type="checkbox"/> régime de la déclaration contrôlée         </td> <td style="width: 50%; text-align: center;"> <b>RÉGIME D'IMPOSITION EN MATIÈRE DE TVA</b>  <input checked="" type="checkbox"/> réel simplifié         </td> </tr> </table>			<b>RÉGIME D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES</b> <input checked="" type="checkbox"/> régime de la déclaration contrôlée	<b>RÉGIME D'IMPOSITION EN MATIÈRE DE TVA</b> <input checked="" type="checkbox"/> réel simplifié	
<b>RÉGIME D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES</b> <input checked="" type="checkbox"/> régime de la déclaration contrôlée	<b>RÉGIME D'IMPOSITION EN MATIÈRE DE TVA</b> <input checked="" type="checkbox"/> réel simplifié				
JE PEUX OPTER POUR ET SEULEMENT POUR LE RÉGIME (voir précisions p. 3 du guide)					
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>DÉCLARATION CONTRÔLÉE</b>            ET RÉEL NORMAL TVA (seulement si vous relevez de la TVA pour votre activité non commerciale)</li> </ul>					
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%; text-align: center;"><i>je coche</i></td> <td style="width: 40%; text-align: center;"> <b>RÉGIME D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES</b>  <input checked="" type="checkbox"/> Déclaration contrôlée         </td> <td style="width: 30%; text-align: center;"> <b>TVA</b>  <input checked="" type="checkbox"/> réel normal         </td> </tr> </table>			<i>je coche</i>	<b>RÉGIME D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES</b> <input checked="" type="checkbox"/> Déclaration contrôlée	<b>TVA</b> <input checked="" type="checkbox"/> réel normal
<i>je coche</i>	<b>RÉGIME D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES</b> <input checked="" type="checkbox"/> Déclaration contrôlée	<b>TVA</b> <input checked="" type="checkbox"/> réel normal			
JE PEUX AUSSI EXERCER UNE OPTION PARTICULIÈRE EN TVA POUR					
<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>LE DÉPÔT DE DÉCLARATIONS TRIMESTRIELLES</b></li> </ul>					
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 30%; text-align: center;"><i>je coche</i></td> <td style="width: 70%; text-align: center;"> <b>RÉEL NORMAL</b>  <input checked="" type="checkbox"/> le montant estimé de ma TVA exigible est inférieur à 4 000 € par an.         </td> </tr> </table>			<i>je coche</i>	<b>RÉEL NORMAL</b> <input checked="" type="checkbox"/> le montant estimé de ma TVA exigible est inférieur à 4 000 € par an.	
<i>je coche</i>	<b>RÉEL NORMAL</b> <input checked="" type="checkbox"/> le montant estimé de ma TVA exigible est inférieur à 4 000 € par an.				
JE PEUX OPTER POUR LA TENUE D'UNE COMPTABILITÉ CRÉANCES/DETTES					
<p>(1) Pour les entreprises nouvelles, il s'agit du chiffre d'affaires de l'année de création ajusté en fonction du nombre de jours d'activité par rapport à 365.</p>					

**Guide pratique pour remplir la rubrique fiscale des déclarations – page 2 (NDLR : cet imprimé n'a pas été mis à jour à la date de rédaction de ce guide. Il ne tient donc pas compte des nouveaux seuils applicables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017, à savoir, 33 200 € HT (au lieu des 32 900 € HT mentionnés) et 238 000 € HT (au lieu de 236 000 € HT mentionnés) et des nouvelles limites d'appréciation pour le Micro-BNC et le régime de la déclaration contrôlée (V. 30).**



<b>ANNEXE 974</b> ②		<b>ÉTAPE 2 : CHOIX D'UN RÉGIME D'IMPOSITION – ACTIVITÉ DE TYPE BNC</b>		<b>DC/RN</b>
<b>MES RECETTES ANNUELLES HT (1)</b>				
<b>AU-DELÀ DE 236 000 €</b>				
↓				
<b>JE RELÈVE DU RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE ET DU RÉGIME DU RÉEL NORMAL EN TVA</b> <i>(pour les activités non commerciales relevant de la TVA)</i>				
<b>LES OBLIGATIONS COMPTABLES ET DÉCLARATIVES SONT LES SUIVANTES</b>	<b>Déclarations à déposer</b>		<b>Obligations comptables</b>	
	<b>BNC</b> Déclaration de résultat BNC 2035 et tableaux annexes 2035 A et 2035 B à déposer au service des impôts des entreprises du lieu de votre activité professionnelle, au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1 <sup>er</sup> mai (1).  <b>IMPÔT SUR LE REVENU</b> Report du résultat sur votre déclaration de revenu global n° 2042.  <b>TVA : Régime du réel normal</b> <b>Télédéclaration et télépaiement de la TVA</b> Déclaration CA3 chaque mois.  (1) Les éventuels reports de délais accordés par décision ministérielle sont consultables sur le site «impots.gouv.fr».		<b>Livre-journal des dépenses et recettes, registre des immobilisations mentionnant les amortissements.</b> Éventuellement, un livre des achats. Une option pour la tenue d'une comptabilité commerciale (créances acquises/dépenses engagées au lieu de recettes encaissées/dépenses payées) peut être formulée avant le 1 <sup>er</sup> février de l'année au titre de laquelle l'impôt sur le revenu est établi (ou jusqu'à la date de dépôt de votre première déclaration de résultats). Pour certaines professions ou les adhérents d'associations agréées : obligations comptables particulières. <b>Pour les activités soumises à la TVA : établissement de factures avec mentions légales :</b> date et numéro de facture, nom et adresse des parties, sur chaque ligne de la facture, prix unitaire hors TVA, rabais, ristournes, taux de TVA applicable, par taux d'imposition, total hors taxe et taxe correspondante. En cas d'opérations avec des clients établis dans l'Union européenne, indication du numéro individuel d'identification intra-communautaire.	

**JE COMPLÈTE L'IMPRIMÉ COMME INDIQUÉ CI-DESSOUS***(Si vous ne relevez pas de la TVA pour votre activité non commerciale, ne tenez pas compte de la rubrique « RÉGIME D'IMPOSITION EN MATIÈRE DE TVA »)*

<b>RÉGIME D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES</b> <input checked="" type="checkbox"/> régime de la déclaration contrôlée	<b>RÉGIME D'IMPOSITION EN MATIÈRE DE TVA</b> <input checked="" type="checkbox"/> réel normal
--	---

JE PEUX CEPENDANT EXERCER UNE OPTION PARTICULIÈRE EN TVA POUR
---

- LE DÉPÔT DE DÉCLARATIONS TRIMESTRIELLES

je coche

<b>RÉEL NORMAL</b> <input checked="" type="checkbox"/> le montant estimé de ma TVA exigible est inférieur à 4 000 € par an.
--

JE PEUX AUSSI EXERCER UNE OPTION PARTICULIÈRE POUR LA TENUE D'UNE COMPTABILITÉ CRÉANCES/DETTES
--

(1) Pour les entreprises nouvelles, il s'agit du chiffre d'affaires de l'année de création ajusté en fonction du nombre de jours d'activité par rapport à 365.
--

**Guide pratique pour remplir la rubrique fiscale des déclarations - page 3 (NDLR : cet imprimé n'a pas été mis à jour à la date de rédaction de ce guide. Il ne tient donc pas compte des nouveaux seuils applicables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017, à savoir, 33 200 € HT (au lieu des 32 900 € HT mentionnés) et 238 000 € HT (au lieu de 236 000 € HT mentionnés) et des nouvelles limites d'appréciation pour le Micro-BNC et le régime de la déclaration contrôlée (V. 30).**

## D. – DÉTERMINATION DES DROITS À DÉDUCTION DES BIENS ACQUIS AVANT LE DÉBUT DE L'ACTIVITÉ

### 📖 Sources

CGI, ann. II, art. 207 ; D. n° 2007-566, 16 avr. 2007 ; BOI-TVA-DED-60-40, 12 sept. 2012

**1585** Au début de son activité soumise à TVA, le professionnel peut se servir de biens qu'il utilisait précédemment :  
– à titre privé ;

– dans le cadre d'une autre activité professionnelle (placée hors du champ d'application de la TVA, exonérée ou relevant du régime de la franchise en base).

La question se pose donc de savoir si la TVA acquittée antérieurement lors de l'acquisition de ces biens peut être déduite sur la première déclaration.

**1586 Biens précédemment acquis à titre privé ou pour une activité hors champ** – Ces biens n'ouvrent jamais droit à déduction même s'ils sont affectés à une activité professionnelle soumise à la TVA dès lors que leur acquisition était placée hors du champ d'application de la TVA.

**1587 Biens précédemment acquis pour une activité exonérée** – Bien qu'exonérées, ces opérations se situent dans le champ d'application de la TVA. Il est donc admis, selon certaines modalités, que la TVA supportée puisse faire l'objet d'une déduction à compter de leur affectation à une activité imposable.

Sont donc principalement visés ici les professionnels :

– qui se trouvaient anciennement sous le régime de la franchise en base et qui optent pour le paiement de la taxe ou qui franchissent les seuils de la franchise (V. **1449**) ;

– qui optent pour le paiement de la TVA sur certaines opérations qui sont normalement exonérées (location de locaux nus à un preneur assujéti par exemple) ;

– qui débutent une nouvelle activité imposable.

De façon plus exceptionnelle, ce cas pourrait également se rencontrer en cas de changement de législation.

## II. Cessation de l'activité

### A. – DÉFINITION

#### 📖 Sources

BOI-BNC-CESS-10-10, 28 avr. 2014

**1588 Professionnels exerçant individuellement** – La cessation d'activité exercée à titre individuel résulte de l'abandon définitif de l'activité quelle qu'en soit la cause (décès, départ en retraite, cession, apport en société de l'activité individuelle, radiation d'un ordre). La cessation peut également résulter du changement total de la nature de l'activité, qui est alors assimilé à son abandon (V. **3455**).

**IMPORTANT** En revanche, ni la cession ou la mise en location-gérance de la clientèle, ni la modification du lieu d'exercice de l'activité n'entraînent par eux-mêmes la cessation d'activité.

**1589 Professionnels exerçant en société** – Lorsque l'activité est exercée au sein d'une société de personnes, la définition de la cessation d'activité obéit à des règles spécifiques. Ainsi, sont assimilés à une cessation d'activité :

– la dissolution ;

– la transformation de la société, s'il y a création d'une personne morale nouvelle ;

– le changement de régime fiscal (option d'une SCP pour son assujétissement à l'impôt sur les sociétés) ;

– le changement de l'objet social ou de l'activité réelle, mais il faut que le changement soit profond et que l'activité nouvelle remplace l'activité exercée antérieurement.

### B. – FORMALITÉS À ACCOMPLIR

#### 📖 Sources

CGI, art. 286, I, 1° et 287, 4 ; CGI, ann. IV, art. 36

**1590** En cas de cessation d'activité (totale ou partielle), outre l'avertissement qui doit être fait auprès des caisses sociales et des organisations professionnelles, syndicales ou ordinales, il convient de faire une déclaration de radiation auprès du CFE (l'URSSAF) et d'en informer son ARAPL dans les trente jours de la cessation.

Par ailleurs, la cessation d'activité entraîne le paiement de la TVA pour les redevables qui y sont assujettis. Ces derniers doivent dès lors télétransmettre une **déclaration de TVA** dans un délai de :

- 30 jours pour les professionnels soumis au régime d'imposition au réel normal (déclaration CA3) ;
- 60 jours pour les professionnels soumis au régime simplifié d'imposition (déclaration CA12).

**IMPORTANT** La date de la cessation de l'activité correspond à la date à laquelle le contribuable cesse d'offrir ses services à la clientèle, il perd alors sa qualité d'assujetti.

**1591** Les professionnels exerçant individuellement transmettent la déclaration à l'URSSAF et les professionnels exerçant en société, ainsi que les agents commerciaux, au greffe du tribunal de commerce. Il est souhaitable d'informer les organismes sociaux de cette cessation. La **déclaration fiscale n° 2035 de cessation d'activité est établie dans un délai de 60 jours**. Elle doit bien sûr, dans le même délai, être adressée à son ARAPL pour être traitée.

**1592** La déclaration informant de la cessation d'activité doit être effectuée :

- soit directement en ligne à l'adresse internet suivante : [www.cfe.urssaf.fr](http://www.cfe.urssaf.fr), rubrique « Déclarer une formalité » ;
- soit via l'envoi d'un imprimé papier :
  - imprimé P4-PI pour les professionnels exerçant **individuellement** (y compris les agents commerciaux) :

P4 PL		DÉCLARATION DE CESSATION D'ACTIVITÉ		RÉSERVÉ AU CFE GUIDB FKT	
 		 N° 11932/02 <b>PERSONNE PHYSIQUE</b> <i>Imprimé à compléter uniquement si vous cessez totalement et définitivement toute activité non salariée en France</i>		Déclaration n° _____ Reçue le _____ Transmise le _____	
<b>RAPPEL D'IDENTIFICATION</b>					
1 N° UNIQUE D'IDENTIFICATION _____ Désignation du service des impôts où ont été déposées les dernières déclarations de résultats et de TVA					
2 NOM DE NAISSANCE Nom d'usage _____ Prénoms _____ Né(e) le _____ Dépt. _____ Commune/Pays _____			3 <input type="checkbox"/> POUR L'ENTREPRENEUR INDIVIDUEL À RESPONSABILITÉ LIMITÉE (EIRL) Vous devez remplir l'intercalaire PEIRL PL/AC 4 Désignation de l'organisme conventionné servant les prestations d'assurance maladie TNS Nom de l'organisme _____ Dépt. _____		
<b>DÉCLARATION RELATIVE À LA PERSONNE</b>					
5 CESSATION DÉFINITIVE D'ACTIVITÉ : Date de la cessation _____ <input type="checkbox"/> Cessation consécutive au décès de l'exploitant Si cessation d'emploi de tout salarié, date _____					
<b>DÉCLARATION RELATIVE À LA FERMETURE DU OU DES LIEU(X) D'EXERCICE OU D'ÉTABLISSEMENT(S)</b>					
6 ADRESSE DU LIEU D'EXERCICE OU DE L'ÉTABLISSEMENT : Rés., bât., n°, voie, lieu-dit _____ Code postal _____ Commune _____ Destination : <input type="checkbox"/> Suppression <input type="checkbox"/> Vente <input type="checkbox"/> Autre _____			6 bis LIEU D'EXERCICE OU ÉTABLISSEMENT DONT VOUS CESSEZ SIMULTANÉMENT L'EXPLOITATION : Rés., bât., n°, voie, lieu-dit _____ Code postal _____ Commune _____ Destination : <input type="checkbox"/> Suppression <input type="checkbox"/> Vente <input type="checkbox"/> Autre _____		
<b>RENSEIGNEMENTS COMPLÉMENTAIRES</b>					
7 OBSERVATIONS :					
8 Adresse de correspondance : Rés., bât., n°, voie, lieu-dit _____ Code postal _____ Commune _____				Tél. _____ Tél. _____ Fax/e-mail _____	
Le présent document constitue déclaration aux services fiscaux, aux organismes de sécurité sociale, à l'INSEE, le cas échéant, au RSEIRL et s'il y a lieu, à l'inspection du travail. La déclaration sur l'honneur est définie par la loi. Si vous remplissez délibérément cette déclaration de manière inexacte ou incomplète, vous vous exposez à des poursuites.					
9 <input type="checkbox"/> LE DÉCLARANT <small>visé par le cadre 2</small>		Certifie l'exactitude des renseignements donnés Fait à _____ Le _____ Intercalaires PEIRL : <input type="checkbox"/> oui <input type="checkbox"/> non Nombre d'intercalaire(s) P : _____		SIGNATURE	
<input type="checkbox"/> LE MANDATAIRE nom, prénom/dénomination et adresse					

Imprimé pour les professionnels exerçant individuellement

- imprimé M4 pour les professionnels exerçant en société :

P4 PL		DÉCLARATION DE CESSATION D'ACTIVITÉ		RÉSERVÉ AU CFE GUIDBFKT	
Imprimer Réinitialiser		 N° 11932*02 Imprimé à compléter uniquement si vous cessez totalement et définitivement toute activité non salariée en France		PERSONNE PHYSIQUE Déclaration n° _____ Reçue le _____ Transmise le _____	
RAPPEL D'IDENTIFICATION					
1 N° UNIQUE D'IDENTIFICATION _____ Désignation du service des impôts où ont été déposées les dernières déclarations de résultats et de TVA					
2 NOM DE NAISSANCE Nom d'usage _____ Prénoms _____ Née le _____ Dipt. _____ Commune/Pays _____					
3 POUR L'ENTREPRENEUR INDIVIDUEL À RESPONSABILITÉ LIMITÉE (EIRL) Vous devez remplir l'intercalaire PEIRL PL/AC					
4 Désignation de l'organisme conventionné servant les prestations d'assurance maladie TNS Nom de l'organisme _____ Dipt. _____					
DÉCLARATION RELATIVE À LA PERSONNE					
5 CESSATION DÉFINITIVE D'ACTIVITÉ : Date de la cessation _____ <input type="checkbox"/> Cessation consécutive au décès de l'exploitant Si cessation d'emploi de tout salarié, date _____					
DÉCLARATION RELATIVE À LA FERMETURE DU OU DES LIEU(X) D'EXERCICE OU D'ÉTABLISSEMENT(S)					
6 ADRESSE DU LIEU D'EXERCICE OU DE L'ÉTABLISSEMENT : Rés., bât., n°, voie, lieu-dit _____ Code postal _____ Commune _____ Destination : <input type="checkbox"/> Suppression <input type="checkbox"/> Vente <input type="checkbox"/> Autre _____					
6 bis LIEU D'EXERCICE OU ÉTABLISSEMENT DONT VOUS CESSEZ SIMULTANÉMENT L'EXPLOITATION : Rés., bât., n°, voie, lieu-dit _____ Code postal _____ Commune _____ Destination : <input type="checkbox"/> Suppression <input type="checkbox"/> Vente <input type="checkbox"/> Autre _____					
RENSEIGNEMENTS COMPLÉMENTAIRES					
7 OBSERVATIONS :					
8 Adresse de correspondance : Rés., bât., n°, voie, lieu-dit _____ Code postal _____ Commune _____ Tél. _____ Tél. _____ Fax/e-mail _____					
Le présent document constitue déclaration aux services fiscaux, aux organismes de sécurité sociale, à l'INSEE, le cas échéant, au RSEIRL et s'il y a lieu, à l'inspection du travail. La déclaration sur l'honneur est définie par la loi. Si vous remplissez délibérément cette déclaration de manière inexacte ou incomplète, vous vous exposez à des poursuites.					
9 <input type="checkbox"/> LE DÉCLARANT <small>visé au cadre 2</small>		Certifie l'exactitude des renseignements donnés Fait à _____ Le _____ Intercalaires PEIRL : <input type="checkbox"/> oui <input type="checkbox"/> non Nombre d'intercalaires(s) P : _____		SIGNATURE	
<input type="checkbox"/> LE MANDATAIRE <small>nom, prénom/dénomination et adresse</small>					

Imprimé pour les professionnels exerçant en société

## C. – RÉGULARISATIONS À OPÉRER

### Sources

BOI-TVA-DED-60-20-10, 3 janv. 2018

**1593** Dès lors que la TVA grevant les biens nécessaires à l'activité a pu être déduite par le professionnel lors de leur acquisition, il y a lieu en cas de **cessation d'activité** :

- pour les **biens immeubles** constituant des immobilisations, de procéder à une régularisation « globale » ;
- pour les **biens mobiliers d'investissement**, de constater une livraison à soi-même ;
- pour les **services**, de reverser intégralement la TVA initialement déduite.

**1594** Si cette dernière déclaration fait ressortir un montant de TVA à payer, la somme doit être **réglée immédiatement**.

S'il en résulte un crédit de TVA, il est remboursable intégralement en formulant une demande sur un imprimé n° 3519 qui doit être adressé le mois ou le trimestre suivant celui au cours duquel est intervenue la cessation (remboursement mensuel ou trimestriel) ou au cours du mois de janvier de l'année suivant celle de la cessation.

## D. – ENCAISSEMENTS PERÇUS OU FRAIS PAYÉS POSTÉRIEUREMENT À LA CESSATION D'ACTIVITÉ

### Sources

CGI, ann. II, art. 242-0 G ; CE, 30 avr. 2004, n° 253488

**1595 Encaissements** - Les sommes perçues après la date de cessation qui se rapportent à des opérations antérieures, mais pour lesquelles l'exigibilité de la TVA intervient à l'encaissement sont **considérées, lors de leur encaissement effectif, comme des opérations soumises à la TVA à titre occasionnel**.

Elles doivent faire l'objet d'une **déclaration CA3 non préidentifiée** lors de l'encaissement de la prestation ou de la livraison du bien auprès du service des impôts dont relevait le professionnel lorsqu'il était en activité.

**1596 Frais** – Pour les frais directement liés à l'activité imposable, engagés avant la cessation d'activité et supportés postérieurement à cette cessation, l'Administration admet que la TVA afférente puisse faire l'objet d'un remboursement.

**Remarque** Aucun délai spécifique n'étant prévu par les textes, cette demande doit selon nous être analysée comme une réclamation qui peut être faite par le redevable jusqu'au 31 décembre de l'année N+2 suivant le dépôt de la déclaration concernée (CE, 28 déc. 2005, n° 263982).

Par ailleurs, la jurisprudence, **contrairement à l'Administration**, semble admettre que des frais directement liés à l'activité cessée puissent également faire l'objet d'un remboursement lorsqu'ils ont été engagés et supportés postérieurement à la cessation d'activité (loyers soumis à TVA et supportés après la cessation en attendant l'expiration du bail, travaux de remise en état des locaux professionnels loués par exemple).



# Précisions relatives à certaines activités

## I. Activités d'expertise, d'étude et de recherche

### A. – ACTIVITÉS D'ANALYSE

#### ■ Sources

CGI, art. 261, 4, 1° ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10, § 260, 7 juin 2018 ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50, § 210 et 220, 2 mai 2018

**1597** Hormis les travaux d'analyse de biologie médicale qui bénéficient d'une exonération expresse, tous les **travaux d'analyses chimiques** (y compris les analyses d'eau ou de produits alimentaires réalisées par un laboratoire qui effectue des analyses de biologie médicale exonérées) **ou industrielles, de sondage ou de reconnaissance des sols, sont imposables à la TVA.**

### B. – ACTIVITÉS D'EXPERTISE

#### ■ Sources

BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50, § 120 à 190, 2 mai 2018 ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10, § 80, 7 juin 2018

**1598** Les travaux d'expertise sont d'une manière générale, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014, soumis à la TVA (expertises judiciaires, expertises médicales dont l'objet principal est d'établir ou faire valoir un droit, expertises en ventes publiques, expertises ayant trait à l'évaluation des indemnités d'assurances, expertises en diagnostic d'entreprises).

Toutefois, pour les expertises dont le fait générateur est **antérieur au 1<sup>er</sup> janvier 2014**, les experts peuvent se prévaloir de la tolérance administrative admise jusqu'à cette date à savoir :

- les analyses qui avaient pour objet l'observation et l'examen des patients à titre préventif étaient susceptibles de constituer des « prestations de soins à la personne » exonérées de TVA ;
- en revanche, les prestations, telles que les expertises médicales, dont la finalité principale est de permettre à un tiers de prendre une décision produisant des effets juridiques à l'égard de la personne concernée ou d'autres personnes ne constituaient pas des prestations de soins à la personne susceptibles d'être exonérées ;
- de même, ne pouvaient bénéficier de cette exonération, les médecins qui réalisaient à titre exclusif des expertises médicales.

**1599** Toutefois **restent exonérées les expertises médicales** visant à prévenir, soigner, guérir les maladies ou anomalies de santé ;

À ce titre, Selon l'Administration, mais de façon assez tolérante selon nous au regard des dispositions applicables, sont exonérées les expertises réalisées par les comités médicaux dans le cadre de visites d'aptitude pour l'admission à un emploi public, de la réintégration à l'issue de congés maladie, de l'aménagement des conditions de travail ou du reclassement dans un autre emploi (Rép. min Urvoas. n° 53452, 29 juill. 2014 ; V. **1667**).

### C. – ENQUÊTEURS

#### ■ Sources

BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50, § 200, 2 mai 2018

**1600** Sont notamment soumis à la TVA les commissaires enquêteurs et membres des commissions d'enquête auxquels sont confiées :

- les **enquêtes d'utilité publique préalables aux procédures d'expropriation** (C ; expropriation, art. R.111-1 et R. 112-12 à R. 112-16) ;
- les **enquêtes publiques prévues, sur les installations classées** (C. environ., art. R. 512-14) ;

Les **enquêteurs sociaux**, s'ils ne sont pas rémunérés par un traitement ou un salaire, exercent une activité indépendante et doivent donc être soumis à TVA (BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40, § 300, 3 févr. 2016).

Par ailleurs, les **enquêtes des détectives privés** qui exercent de manière indépendante leur profession sont normalement imposés dans la catégorie des BNC (Rép. min. n° 87878 : JOAN Q 26 sept. 2006 ; BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40, § 680, 3 févr. 2016) et **doivent donc également soumettre leurs prestations à la TVA.**

On rappelle toutefois que lorsque les prestations proposées par les détectives privés relèvent en réalité de l'activité des agents d'affaires (activités de police privée par exemple), les revenus correspondants sont imposables dans la catégorie des BIC. Ce changement de catégorie d'imposition est sans influence en matière de TVA.

## D. – CONSEILLERS

### ■ Sources

BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50, § 30 à 70, 2 mai 2018

**1601 Conseil en brevet d'invention** – Les conseils en brevets d'invention sont soumis à la TVA sur toutes les opérations effectuées au bénéfice de l'inventeur ou de ses ayants droit en vue de la cession, l'acquisition, la conservation ou la défense des brevets, licences, marques de fabrique ou droits similaires.

**1602 Conseil divers** – D'une manière générale, les activités de conseils et consultants sont imposables à la TVA (conseils en informatique, en publicité, financiers, etc.).

## E. – GÉOMÈTRES-EXPERTS

### ■ Sources

BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50, § 130, 2 mai 2018

**1603 Les géomètres-experts sont soumis à la TVA sur la totalité des prestations techniques qu'ils effectuent** dans le cadre de leur profession, y compris pour les expertises réalisées à la demande des tribunaux pour l'examen des litiges.

Signalons par ailleurs que l'Administration considère que ces professionnels **ne peuvent pas bénéficier de la franchise en base spécifique réservée aux auteurs et artistes (V. 1629)** pour ce qui concerne les honoraires de relevés topographiques.

## II. Professions juridiques et judiciaires

### A. – PRINCIPE

#### ■ Sources

BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10, 12 sept. 2012

**1604 Les activités des professions judiciaires et juridiques sont de plein droit soumises à la TVA.** Seules quelques opérations déterminées échappent à la TVA en vertu d'exonérations expresses. Sont signalées ci-après les spécificités propres à chaque profession.

### B. – AVOCATS

#### ■ Sources

CGI, art. 261, 4, 4°, b ; CGI, art. 279, f ; CGI, art. 293 B, III et IV ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10, § 1 à 170, 12 sept. 2012 ; BOI-TVA-BASE-10-20-40-30, § 70 et 130, 13 janv. 2014 ; BOI-TVA-DECLA-40-20, 5 juill. 2017

**1605 Activités soumises à la TVA** – Les avocats doivent soumettre à la TVA les prestations qu'ils accomplissent dans le cadre de l'activité définie par la réglementation applicable à leur profession, soit les activités :

- de conseil, consultation, arbitrage, assistance ;
- de représentation, postulation, plaidoirie ;
- de rédaction d'actes sous seing privé et activités de séquestre.

En particulier, sont soumis à la TVA, la rédaction de statuts, contrats, baux, déclarations administratives, mémoires, réponses, documents divers adressés aux administrations et organismes publics ou privés pour le compte d'un client, ainsi que les consultations orales ou écrites.



**Remarque** Bien évidemment, comme tout salarié, les avocats salariés ne sont pas dans le champ d'application de la TVA (V. 1244).  
Sont également soumises à la TVA les redevances perçues par un avocat dans le cadre d'un contrat de collaboration.

**1606** Seules sont exonérées, les rémunérations perçues par les avocats qui dispensent des cours dans les centres de formation professionnelle d'avocats ou qui dispensent des cours particuliers directement rémunérés par leurs élèves.

**1607 Base d'imposition** – Sont soumises à la TVA toutes les rémunérations (honoraires, provisions ou avances sur honoraires, émoluments des officiers ministériels), les indemnités versées par l'État dans le cadre de l'aide juridictionnelle ou d'une procédure de commission ou de désignation d'office, ainsi que les frais mis à la charge des clients (forfaitaires ou non) qui ne constituent pas des débours et qui sont exposés pour la réalisation de la prestation.

**1608** Concernant les avocats collaborateurs, deux situations doivent être envisagées :

► l'avocat collaborateur s'engage à consacrer tout ou partie de son activité au service d'un autre avocat qui s'engage à lui assurer une rémunération sous la forme d'une rétrocession d'honoraires : dans cette hypothèse, l'avocat dit « en premier » doit comprendre dans sa base d'imposition la totalité des honoraires perçus et l'avocat dit « en second » est imposable sur le montant des honoraires qui lui sont rétrocédés par son confrère y compris les remboursements de frais (cette TVA est bien évidemment déductible par l'avocat « en premier ») ;

**Remarque** À titre exceptionnel, l'Administration admet de considérer que les frais de transport, d'hôtellerie et de restauration engagés auprès de tiers par l'avocat collaborateur, non pour son propre compte, mais pour le compte de l'avocat « en premier » ne soit pas compris dans la base d'imposition de la prestation fournie à l'avocat « en premier » lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- l'avocat collaborateur est titulaire d'un mandat pour l'engagement des frais et procède à une reddition de comptes exacte, le remboursement devant avoir lieu à l'euro l'euro : Le mandat peut résulter d'une mention expresse dans le contrat de collaboration ;
- les factures, nécessaires à la reddition de comptes, sont établies au nom de l'avocat « en premier » ;
- si l'avocat collaborateur perçoit des avances, celles-ci ne peuvent échapper à l'imposition que dans le cas où la nature et le montant exact des frais qui seront exposés pour le compte de l'avocat « en premier » sont mentionnés en tant que débours sur le document qui lui est adressé ;
- l'avocat collaborateur porte les dépenses et les remboursements en comptes de passage ;
- l'avocat collaborateur perçoit directement ses honoraires mais participe aux frais de fonctionnement en reversant une quote-part forfaitaire. La totalité des rémunérations versées au collaborateur sont soumises à la TVA. Il en est de même des redevances au titulaire.

Ni l'avocat collaborateur, ni l'avocat « en premier » ne peuvent déduire la TVA incluse dans le montant des frais engagés. Dans cette seule hypothèse, les remboursements de frais ne sont pas pris en compte pour l'appréciation du chiffre d'affaires limite de la franchise.

► l'avocat collaborateur perçoit directement ses honoraires mais participe aux frais de fonctionnement en reversant une quote-part forfaitaire : la totalité des rémunérations versées au collaborateur est soumise à la TVA. Il en est de même des redevances versées au titulaire.

**1609 Débours** – Sous réserve de respecter les conditions requises (V. 1282), les débours ne sont pas soumis à la TVA.

**Remarque** Les avocats jouissent cependant d'une présomption de mandat lorsqu'ils agissent dans le cadre de leur activité réglementée.

Peuvent donc être exclus de la base d'imposition :

- les frais de procédure (timbres fiscaux apposés sur les pièces de procédure ou papiers timbrés, droits d'enregistrement des différents actes et salaires des conservateurs des hypothèques) ;
- le droit de plaidoirie ;
- les frais de publicité légale et les frais de publicité de ventes judiciaires ;
- les frais de greffe ;
- les honoraires d'experts et les frais et émoluments des huissiers de justice.

Lorsque des provisions versées couvrent à la fois des avances sur honoraires et des sommes destinées à faire face à des débours, il est admis que la fraction correspondant à ces derniers ne soit pas prise en compte dans la base d'imposition à la TVA, à condition que les sommes soient comptabilisées dans un compte de tiers et que la nature et le montant des frais soient mentionnés dans le document adressé au client.

**1610 Dépens** – Lorsque l'avocat demande à son client le règlement de ses prestations, il est soumis à la TVA sur la part des sommes qui lui sont versées et affectées au paiement des prestations imposables. Cependant, les avocats peuvent demander à recouvrer directement leur rémunération auprès de la partie condamnée aux dépens (CPC, art. 699). À cette occasion, ils peuvent être également amenés à percevoir des

sommes au nom et pour le compte de leur client. Auquel cas, ils doivent isoler ces sommes en comptabilité, afin qu'elles n'entrent pas dans leur base d'imposition à la TVA.

Le client, quant à lui, n'est pas soumis à la TVA sur les sommes versées par la partie perdante au titre des dépens ou du remboursement de frais irrépétibles, puisqu'elles ne constituent pas la rémunération d'une prestation de service.

- 1611 Franchise en base** – Les avocats, avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation bénéficient :
- d'une franchise en base plus élevée que celle de droit commun pour leur activité spécifique réglementée (42 900 € HT depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017) ;
  - d'une franchise particulière dont le montant est fixé à 17 700 € HT (depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017) pour leurs **activités non spécifiques** (gestion et administration de biens, entremise et négociation en matière de locations et de transactions immobilières ou sur le fonds de commerce, recouvrement de créances, mise à la disposition d'un avocat collaborateur de locaux et de clientèle moyennant le versement d'une redevance).

**IMPORTANT** Ces montants sont revalorisés tous les trois ans. Ils ont fait l'objet d'une revalorisation dans le cadre de la loi de finances pour 2017 (L. fin. pour 2017 n° 2016-1917, 29 déc. 2017). La prochaine actualisation sera donc réalisée au 1<sup>er</sup> janvier 2020.

**1612** Dès lors qu'au cours d'une année N-1, les seuils de 42 900 € HT ou 17 700 € HT ne sont pas franchis, ces professionnels sont dispensés du paiement de la TVA au cours de l'année N. En contrepartie, ils ne peuvent ni récupérer la TVA payée sur les dépenses d'acquisition de biens et de services, ni mentionner la TVA sur leurs notes d'honoraires de cette même année.

**IMPORTANT** La note d'honoraires doit obligatoirement porter la mention : « TVA non applicable, article 293 B du CGI ».

Pour l'année de création de l'activité, il convient d'ajuster le chiffre d'affaire limite prorata temporis en fonction du nombre de jours d'activité par rapport à 365.

**1613** Lorsqu'au cours d'une année N-1, les limites de 42 900 € HT et de 17 700 € HT sont franchies, sans toutefois atteindre respectivement les seuils de 52 800 € HT ou 21 300 € HT, ces professionnels deviennent redevables de la TVA à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année N.

En revanche, si les seuils de 52 800 € HT ou de 21 300 € HT sont atteints au cours d'une année, l'avocat devient redevable de la taxe à compter du premier jour du mois au cours duquel ce chiffre est dépassé.

Les professionnels concernés par cette franchise en bénéficient dès le début de l'activité.

**IMPORTANT** Si les limites de 42 900 € HT ou de 52 800 € HT sont atteintes pour les activités spécifiques, le professionnel ne peut pas bénéficier de la franchise en base de 17 700 € HT au titre des opérations étrangères à son activité réglementée. En revanche, le dépassement de la limite de 17 700 € HT ne remet pas en cause le régime de franchise en base applicable aux activités spécifiques.

**1614** Les avocats susceptibles de bénéficier de la franchise peuvent opter pour le paiement de la TVA laquelle couvre obligatoirement une période de deux années, y compris celle au cours de laquelle elle est déclarée. L'option prend effet à compter du 1<sup>er</sup> jour du mois au cours duquel elle est exercée.

**Exemple** Ainsi, une option formulée le 10 juillet de l'année N produit ses effets du 1<sup>er</sup> juillet N au 31 décembre N + 1.

**1615** L'option fait perdre l'application de la franchise pour les activités réglementée et non réglementées. Cette option est renouvelable par tacite reconduction, sauf dénonciation formulée, au plus tard, à l'expiration de chaque période. Elle est par ailleurs reconduite de plein droit pour une nouvelle période de deux ans si l'avocat a bénéficié d'un remboursement de crédit de taxe sur la valeur ajoutée au titre de la période précédente.

**1616 Formation professionnelle et enseignements** – Les rémunérations perçues par les avocats qui dispensent des cours dans les centres de formation professionnelle d'avocats ainsi que celles directement versées par leurs élèves ne sont pas soumises à TVA.

## C. – COMMISSAIRES-PRISEURS

### ■ Sources

CGI, art. 297 A ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10, 12 sept. 2012 ; BOI-TVA-SECT-90-50, 12 sept. 2012

**1617 Activités imposables et base d'imposition** – Les rémunérations perçues au titre des opérations que réalisent les commissaires-priseurs lors de ventes aux enchères sont imposables à la TVA.

Lorsqu'il agit en son nom propre en qualité d'intermédiaire opaque (cas le plus fréquent), le commissaire-priseur est assimilé à un assujetti revendeur. Il est réputé avoir personnellement acquis les biens qu'il propose à la vente aux enchères mais peut bénéficier du régime de taxation sur la marge.

**En pratique** Dans cette hypothèse, la marge imposable du commissaire-priseur est constituée de la différence entre le prix total payé ou à payer par l'adjudicataire des biens (acquéreur) et le montant net payé par le commissaire-priseur à son commettant. La marge ainsi déterminée est une marge TTC qui doit être ramenée HT par application du coefficient correspondant. Cette marge est constituée par la commission totale du commissaire-priseur (sur son commettant et sur l'acheteur) telle qu'elle est fixée par la réglementation en vigueur.

**1618** Les ventes réalisées à ce titre au profit de commettants situés hors de l'UE constituent des opérations exonérées.

Si le commissaire agit au nom et pour le compte d'autrui, il est soumis à la TVA sur sa seule commission (**intermédiaire transparent**) et sa prestation est exonérée si elle se rapporte à des biens destinés à l'exportation. La livraison du bien est réputée faite par le vendeur directement et est donc soumise à la TVA s'il s'agit d'un assujetti (professionnels négociants) et hors champ d'application de la taxe s'il s'agit d'un particulier.

**1619** Lorsque la vente est effectuée pour le compte d'un vendeur redevable de la TVA, les commissaires priseurs doivent détenir un document du vendeur certifiant que ce dernier est également redevable de la TVA au titre de l'opération concernée et qu'il a donné un mandat d'établir pour son compte les factures correspondantes mentionnant la TVA. Ce document doit contenir tous les renseignements utiles pour l'application de la taxe (imposition sur le prix de vente total ou sur la marge, taux, etc.).

**1620 Débours** – Peuvent être considérés comme des débours (V. **1282**), lorsque le commissaire-priseur agit au nom d'autrui (intermédiaire transparent) :

- le droit d'enregistrement proportionnel de 1,20 % sur les ventes publiques (CGI, art. 733) et les taxes additionnelles perçues au profit des collectivités sur le territoire desquelles la vente a lieu ;
- le droit de suite prévu en faveur des auteurs des œuvres graphiques et plastiques ;
- la taxe sur les métaux précieux, bijoux, antiquités, objets d'art et de collection ;
- les droits de garantie réclamés au vendeur lorsque l'essai et le poinçonnage des objets mis en vente sont effectués avant l'adjudication ;
- les frais de catalogue, de publicité spéciale et d'expertise engagés sur demande expresse du vendeur dans le cas de ventes d'objets appartenant à certaines spécialités (objets et meubles anciens, objets d'Extrême-Orient) figurant sur une liste établie par la Chambre nationale des commissaires-priseurs et approuvée par le garde des Sceaux.

## D. – GREFFIERS DES TRIBUNAUX DE COMMERCE

### 📖 Sources

BOI-TVA-CHAMP-10-10-60, § 190, 10, 12 sept. 2012

**1621** Ils sont soumis à la TVA au titre des prestations relevant de leur activité spécifique (rédaction des jugements et autres actes, délivrance des expéditions, garde des minutes et tenue des archives des tribunaux) ainsi que sur les activités de nature commerciale qu'ils peuvent être amenés à effectuer. Ils peuvent cependant être exonérés sur certaines opérations (visa et paraphe du journal de mer, enregistrement ou affirmation du rapport de mer).

## E. – HUISSIERS DE JUSTICE

### 📖 Sources

BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10, § 200, 12 sept. 2012

**1622 Activités imposables et base d'imposition** – Leurs prestations sont soumises à la TVA, y compris lorsqu'ils procèdent à des ventes publiques, à l'exception des sommes qui peuvent être qualifiées de débours.

**1623 Débours** – Peuvent être considérés comme des débours (V. **1282**) :

- les droits d'enregistrement et de timbre des exploits et autres actes de procédure ;
- les honoraires versés aux avocats engagés d'ordre pour le compte du client ;
- les indemnités forfaitaires de déplacement allouées aux commissaires de police, aux maires ou adjoints, aux serruriers quand leur intervention est requise ;
- les frais de gardiennage des objets saisis lorsqu'ils sont versés à des tiers ;
- les sommes éventuellement versées à une entreprise de déménagement ;
- les frais réels d'affranchissement des lettres recommandées en application de la loi comme formalité de procédure ;
- les droits fiscaux effectivement dus ;
- les rémunérations dues aux témoins.

### III. Auteurs et interprètes d'œuvres de l'esprit, traducteurs, interprètes et artistes de spectacle

#### A. – AUTEURS ET TRADUCTEURS DES ŒUVRES DE L'ESPRIT

##### 📖 Sources

CGI, art. 278 septies et 279, g ; CGI, art. 285 bis ; CGI, art. 293 B, III et IV et 293 G ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-20, 12 sept. 2012 ; BOI-TVA-DECLA-40-30, 5 juill. 2017 ; BOI-TVA-LIQ-30-20-100, 1<sup>er</sup> avr. 2015, § 200 et s. ; BOI-TVA-SECT-90-10, 11 avr. 2014, § 130 et s. ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30, 4 févr. 2013 ; BOI-IS-CHAMP-10-50-30-10, 6 avr. 2016, § 150 ; BOI-TVA-SECT-90-40, 4 mars 2015, § 280

**1624 Règles générales d'imposition** – Les auteurs et traducteurs des œuvres de l'esprit qui agissent à titre indépendant désignés à l'article L. 112-2 du Code de la propriété intellectuelle, leurs héritiers ou légataires ainsi que les organismes professionnels auxquels les auteurs peuvent confier le soin de conclure des contrats de représentation de leurs œuvres sont soumis de plein droit à la TVA pour les prestations de services et les livraisons de biens effectuées dans le cadre de leur activité libérale.

**Remarque** Tel est notamment le cas des interprètes-traducteurs collaborateurs du service public de la justice (CE, n° 377093, 6 mars 2015).

**IMPORTANT** Le fait pour certains auteurs d'œuvres de l'esprit d'être soumis de plein droit à une imposition selon les règles des traitements et salaires n'entraîne aucune conséquence en matière de TVA.

**1625** Les livraisons de biens s'entendent de toutes les :

- ventes d'œuvres graphiques ou plastiques (peintures, sculptures, dessins) ;
- ventes réalisées par les auteurs éditeurs ;
- ventes par l'auteur lié à l'éditeur par un contrat « à compte d'auteur ».

Les prestations de services s'entendent de toutes les opérations relevant :

- de l'exercice du droit de représentation dramatique ;
- de l'exercice du droit de reproduction (cession du droit de reproduction, rémunération pour copie privée des phonogrammes ou des vidéogrammes).

**IMPORTANT** Les sommes perçues à titre de récompense ou d'aide (prix, récompenses et aides à la création, etc.) ainsi que les rémunérations perçues dans le cadre d'une activité d'enseignement rémunérée directement par les élèves ou sous forme de salaires ne sont cependant pas soumises à la TVA.

**1626 Taux de TVA applicable** – Par principe, à défaut de dispositions particulières, le taux normal est applicable aux opérations de ces professionnels.

**Exemple** Sont ainsi notamment soumises à ce taux :

- la cession de la plupart des œuvres plastiques, tableaux, estampes ou lithographies qui sont réalisées par un procédé mécanique ou photomécanique même si elles sont signées de la main de l'artiste ;
- l'activité de décorateur intradermique ou tatoueur (Rép. min. Marlin n° 3088, JOAN 5 janv. 1998) ;
- l'activité des traducteurs et interprètes de langues étrangères portant sur des textes de toute nature (documents juridiques ou commerciaux, etc.), autres que des œuvres de l'esprit.

**1627** Concernant les auteurs et artistes du spectacle, l'application du **taux réduit de TVA** de 10 % est toutefois prévu (à l'exclusion des droits portant sur des œuvres d'architectures, des logiciels et des publications et spectacles à caractère pornographique) pour :

- les **cessions des droits patrimoniaux reconnus par la loi aux auteurs des œuvres de l'esprit** (droit de représentation, de reproduction, de rémunération pour copie privée) et aux artistes-interprètes (droit d'autoriser la fixation de sa prestation, sa reproduction, droit à rémunération pour copie privée, droit à rémunération équitable) ;
- les **droits portant sur les œuvres cinématographiques et les livres**, à l'exclusion des droits portant sur les œuvres d'architecture, les logiciels et les publications et spectacles pornographiques ;

Par ailleurs, les livraisons d'œuvres d'art originales effectuées par l'auteur de l'œuvre ou ses ayants droit sont soumises au taux de 5,5 %.

**Remarque** Constituent notamment des œuvres d'art originales :

- les tableaux, collages, peintures et dessins entièrement exécutés à la main par l'artiste, à l'exclusion notamment des dessins d'architectes, d'ingénieurs et autres dessins industriels ;
- les gravures, estampes et lithographies originales tirées en nombre limité directement en noir ou en couleurs, d'une ou plusieurs planches entièrement exécutées à la main par l'artiste ;

- les productions originales de l'art statuaire ou de la sculpture en toutes matières exécutées entièrement par l'artiste (fontes de sculpture à tirage limité à 8 exemplaires);
- les tapisseries et textiles muraux faits à la main sur la base de cartons originaux (limités à 8 exemplaires) fournis par l'artiste ;
- les exemplaires uniques de céramique, entièrement exécutés par l'artiste et signés par lui ;
- les émaux sur cuivre, entièrement exécutés à la main, dans la limite de 8 exemplaires numérotés et comportant la signature de l'artiste ;
- les photographies dites d'art à savoir celles prises par l'artiste, qui portent une intention créatrice manifeste, tirées par lui ou sous son contrôle, signées et numérotées dans la limite de 30 exemplaires, tous formats et supports confondus à l'exclusion des photographies illustrant des événements familiaux et religieux (mariages, communions, portraits et photos d'identité).

**1628 Régime de la retenue à la source spécifique aux auteurs** – Les auteurs des œuvres de l'esprit sont soumis de plein droit à un régime particulier de retenue à la source de la TVA sur les droits qui leur sont versés par les éditeurs, les sociétés de perception et de répartition des droits.

**IMPORTANT** Cette retenue est opérée par les éditeurs, les sociétés de perception et de répartition des droits et les producteurs au taux de 9,20 % pour un bénéficiaire établi en France métropolitaine. Ce taux correspond au taux réduit de 10 % applicable sur les œuvres de l'esprit, diminué d'un droit de déduction forfaitairement fixé à 0,8 % (0,4 % dans les DOM pour un taux réduit de 2,1 %, soit 1,7 %).

Les auteurs soumis à la retenue à la source sont dispensés de déclaration d'existence.

**1629** Les auteurs peuvent cependant renoncer au dispositif de la retenue à la source. Dans ce cas, la renonciation doit être notifiée à tous les éditeurs, les sociétés de perception et de répartition des droits et les producteurs, et vaut pour l'ensemble des droits qu'ils perçoivent. La renonciation prend effet le premier jour du mois qui suit celui au cours duquel la déclaration a été faite et couvre obligatoirement une période de cinq années, y compris celle de la demande. La renonciation à ce régime permet, le cas échéant, de bénéficier de la franchise en base de TVA.

**1630 Interprètes des œuvres de l'esprit et artistes du spectacle** – La loi confère des « droits voisins » du droit d'auteur aux artistes-interprètes. Leur situation au regard de la TVA dépend de la nature des rémunérations qu'ils perçoivent :

- les prestations pour lesquelles leur présence physique est nécessaire, dénommées « cachets », sont hors du champ d'application de la TVA ;
- les sommes perçues au titre des droits qu'ils détiennent sur leur interprétation sont soumises à la TVA lorsqu'elles sont proportionnelles au produit de la vente ou de l'exploitation de l'enregistrement (les mêmes règles sont applicables aux sommes versées dans le cadre d'un contrat de production audiovisuelle pour la fraction qui excède les bases fixées par la convention collective).

**1631 Régime de la franchise en base spécifique** – Les auteurs, traducteurs et interprètes des œuvres de l'esprit ainsi que les artistes de spectacle bénéficient :

► pour les livraisons de leurs œuvres et les cessions de droits d'une franchise en base spécifique à hauteur de **42 900 € HT de chiffre d'affaires annuel** depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017 (42 600 € auparavant).

Concernant les auteurs (et leurs ayants droit) la franchise ne concerne que :

- les livraisons d'œuvres de l'esprit exécutées de la main même de l'artiste ou les reproductions produites en nombre limité et reconnues comme des œuvres originales, à savoir les reproductions individualisées par la signature de leur auteur et numérotées ;
- et la cession des droits patrimoniaux qui leur sont reconnus par la loi.

Concernant les artistes-interprètes (et leurs ayants droit), la franchise ne concerne que les produits de l'exploitation des droits patrimoniaux qui leur sont reconnus par la loi, à savoir, le droit d'autoriser, le droit à la rémunération pour copie privée et le droit à rémunération équitable.

► d'une franchise spécifique de **17 700 € HT** (depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, 17 500 € auparavant) pour les opérations autres que les livraisons de leurs œuvres et les cessions de droits.

Sont notamment visées ici :

- les prestations de publicité comme la cession par un auteur du droit d'utiliser son image ;
- les prestations de conseil ;
- les ventes de biens qui ne présentent pas les caractéristiques d'une œuvre de l'esprit.

**IMPORTANT** Ne sont pas considérés comme auteurs ou traducteurs des œuvres de l'esprit, les auteurs de logiciels, architectes et traducteurs-interprètes qui ne bénéficient donc pas du régime de la franchise en base spécifique. Ils peuvent cependant bénéficier du régime de franchise en base de droit commun (V. 1449).

Par ailleurs, les auteurs des œuvres de l'esprit qui bénéficient de la franchise ne sont pas dispensés du paiement de la TVA due à l'importation lorsque celle-ci est exigible.

**Remarque** L'option pour l'application de la TVA aux opérations visées par le seuil de 42 900 HT entraîne l'application de la TVA pour les opérations couvertes par le seuil de 17 700 € HT sauf si le montant cumulé des recettes générées par ces deux types d'opérations n'excède pas le seuil de 17 700 € HT. A l'inverse, l'option à la TVA pour les opérations visées par le seuil de 17 700 € H.T n'entraîne pas option à la TVA pour les opérations visées par le seuil de 42 900 € H.T.

**1632** Les professionnels concernés par cette franchise en bénéficient dès le début de l'activité (une option pour l'imposition à la TVA est toutefois possible).

Les professionnels qui ont une activité en cours depuis plus d'une année civile et dont les revenus spécifiques de l'année précédente (N-1) ne dépassent pas 42 900 € HT sont dispensés du paiement de la TVA au 1<sup>er</sup> janvier de l'année N. En contrepartie, ces personnes ne peuvent ni récupérer la TVA sur les acquisitions de biens et de services, ni mentionner la TVA sur leurs factures. La facture doit alors porter la mention obligatoire : « TVA non applicable, art. 293 B du Code général des impôts ».

Lorsqu'au cours d'une année, la limite de 42 900 € HT est franchie, sans toutefois atteindre 52 800 € HT, le professionnel est redevable de la TVA à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivante.

En revanche, si le seuil de 52 800 € HT est atteint au cours de l'année, le professionnel devient redevable de la taxe à compter du premier jour du mois au cours duquel ce chiffre est dépassé.

Concernant la franchise pour les opérations autres que les livraisons de leurs œuvres et les cessions de droits, elle est applicable si le montant des recettes réalisées au titre de l'année précédente n'excède pas 17 700 € HT.

Lorsqu'au cours d'une année, la limite de 17 700 € HT est franchie, sans toutefois atteindre 21 300 € HT, le professionnel est redevable de la TVA à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivante.

En revanche, si le seuil de 21 300 € HT est atteint au cours de l'année, le professionnel devient redevable de la taxe à compter du premier jour du mois au cours duquel ce chiffre est dépassé.

**IMPORTANT** Toutefois, si le plafond des 42 900 € HT ou des 52 800 € HT au cours de l'année est atteint, la franchise en base de 17 700 € HT ne s'applique plus même si ce dernier seuil n'est pas atteint. À l'inverse, le dépassement de la limite de 17 700 € HT ne remet pas en cause l'application du régime de franchise en base pour les activités spécifiques (seuils de 42 900 € HT ou des 52 800 € HT).

**1633 Possibilité de bénéficier du régime de la franchise en base de droit commun** – Les auteurs et artistes notamment peuvent décider de bénéficier de la franchise de droit commun pour l'ensemble de leurs opérations (V. 1449).

La franchise de droit commun ne peut pas se cumuler avec le dispositif de franchise spécifique exposée ci-dessus.

**IMPORTANT** Cette disposition concerne donc en pratique les artistes réalisant des livraisons de biens pour lesquels la franchise de droit commun serait plus favorable. Tel est le cas, par exemple, d'un artiste qui a effectué 61 000 € HT de livraison de biens et qui ne peut plus bénéficier de la franchise spécifique de 52 800 € HT mais qui peut bénéficier du seuil de la franchise de droit commun de 91 800 € HT (V. 1449).

La franchise de droit commun s'appliquant à toutes les opérations, le bénéfice de cette disposition est réservé aux professionnels n'ayant exercé aucune option pour le paiement de la TVA. L'application de ce dispositif est de droit et ne nécessite pas l'exercice d'une option.

**1634 Cas particulier des associations de création artistique** – Les associations de création artistique produisent et créent des œuvres qui peuvent réunir plusieurs artistes dans des disciplines telles que les arts plastiques, les arts de la rue, du cirque, de la danse, de la musique, du théâtre. Elles ont un rôle d'animation de la vie sociale et culturelle. Elles atteignent ces buts par la production d'œuvres, de spectacles, par l'organisation de manifestations artistiques, par la diffusion des œuvres produites, par des actions de formation, par l'encadrement de pratiques amateurs, etc.

**1635** L'Administration admet que les activités visées ci-dessus soient exonérées de TVA sous réserve que ces associations :

► dans un premier temps, soient gérées de façon désintéressée (dirigeants exerçant leurs fonctions à titre bénévole ou rémunérés dans les limites fixées par la loi en fonction de la taille de l'association) ;

**Remarque** L'Administration admet toutefois que, compte tenu du caractère spécifique de ces associations, un directeur salarié (c'est-à-dire révocable par le conseil d'administration) puisse avoir des prérogatives importantes notamment sur les programmes proposés et participe au conseil d'administration, sans que la gestion de l'association soit considérée comme intéressée.

► dans un second temps, ne concurrencent pas un organisme du secteur lucratif ou si tel est le cas :

– créent des œuvres originales, expérimentales ou innovantes dans le cadre d'un projet culturel et artistique global clairement affiché et qui n'ont en général pas vocation à être exploitées commercialement et bénéficient d'une faible notoriété,

– s'adressent à tout type de public de manière indifférenciée en menant néanmoins des actions auprès de publics défavorisés issus de quartiers ou de zones rurales sous-équipés et mal pourvus en offre culturelle et artistique,

– lorsque le public participe au financement de la prestation artistique (notamment lors de spectacles), proposent des prix inférieurs d'au moins un tiers au prix proposé par les organismes du secteur concurrentiel qui peuvent être modulés en fonction de la situation des spectateurs,

– informent les personnes auxquelles s'adressent leurs créations sans mettre en œuvre des moyens qui peuvent être assimilés à de la publicité par l'importance et le coût de la campagne de communication (RES n° 2008/25 (ASSOC), 4 nov. 2008).

## IV. Professions diverses

### A. – VÉTÉRINAIRES, MARÉCHAUX-EXPERTS ET HONGREURS

#### 📖 Sources

BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50, § 230 à 270, 2 mai 2018 ; BOI-TVA-LIQ-30-10-30, § 120, 24 juin 2014 ; BOI-TVA-LIQ-40-10, § 290, 26 déc. 2018 ; BOI-TVA-BASE-20-20, § 180, 7 nov. 2018

**1636** Toutes les prestations de soin, de diagnostic, de prévention (y compris les opérations de prophylaxie collective et les opérations de police sanitaire), de tatouage (qu'il soit effectué par un tatoueur agréé ou un vétérinaire), et d'expertises **sont soumises à la TVA, à l'exception** :

- des **activités d'enseignement** (scolaire ou universitaire) donnant lieu à une rémunération imposable dans la catégorie des traitements et salaires ;
- des **cours particuliers** donnés à des élèves sans l'aide de salariés et rémunérés directement par ces derniers.

**1637** De même sont soumises à la TVA, la fourniture de médicaments (qu'elle soit effectuée ou non dans le prolongement direct d'un acte médical ou chirurgical), la vente de produits ne constituant pas de véritables médicaments, le toilettage des animaux, la prise en pension ou le tatouage des animaux.

L'Administration admet que les livraisons de biens (médicaments) indissociables de la prestation de soins figurent sur une note globale d'honoraires et soient soumises à la TVA lors de l'encaissement du prix.

**1638 Cas particuliers des centres de soins vétérinaires** – Les associations reconnues d'utilité publique peuvent ouvrir des centres de soins vétérinaires dont la gestion est confiée à des vétérinaires diplômés, rémunérés par l'association. Cette activité entre dans le champ d'application de la TVA.

**1639** Toutefois, elle est susceptible d'être exonérée, si :

- les services ne sont offerts qu'à des personnes dont les revenus ne leur permettraient pas de faire soigner leurs animaux de compagnie ;
- la contribution financière éventuelle est inférieure aux tarifs pratiqués par les vétérinaires ;
- la gestion de l'association est désintéressée ;
- l'association ne recourt pas, en dehors du bulletin adressé à ses adhérents, à la publicité ou à d'autres procédés commerciaux.

Si l'une de ces conditions fait défaut, l'association doit soumettre à la TVA la totalité des ressources que l'exploitation d'un centre de soins vétérinaires lui procure, hormis l'indemnité compensatoire perçue le cas échéant pour l'exercice de l'activité en zone de montagne versée par le Conseil Général.

**1640 Maréchaux-experts et hongreurs** – Ils sont soumis aux mêmes obligations en matière de TVA que les vétérinaires.

### B. – DRESSEURS D'ANIMAUX

#### 📖 Sources

BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50, § 370, 2 mai 2018

**1641** Les dompteurs, dresseurs d'animaux sont soumis à la TVA.

Concernant le régime spécifique applicable à la filiale équestre, V. **1642**.

La prise en pension d'animaux est également soumise à la TVA.

### C. – ACTIVITÉS ÉQUESTRES

#### 📖 Sources

BOI-TVA-SECT-80-10-30-30, 31 janv. 2014

**1642** Les résultats des activités exercées dans le secteur équestre (éleveurs, propriétaires, entraîneurs, centres équestres) sont **rattachés aux bénéfices agricoles**. Le régime de TVA applicable à ces opérations relève donc désormais des dispositions relatives aux exploitants agricoles (CGI, art. 298 bis et s.).

**1643** En revanche, en principe, les activités de ventes de produits (denrées alimentaires, objets divers, etc.), les activités de location d'objets divers aux cavaliers, les prestations de restauration et d'hébergement, restent soumises à la TVA selon le régime général. Elles ont donc soumises au taux de TVA qui leur est propre.

On précise à cet égard que si la prise en pension d'un équidé et l'enseignement sont soumis au taux normal de la TVA, le taux de 5,5 % est applicable :

- aux animations, activités de démonstration et visites des installations sportives aux fins de découverte et de familiarisation avec l'environnement équestre ;
- à l'accès au centre à des fins d'utilisation des installations à caractère sportif des établissements équestres (manège, carrière, parcours, écurie et équipements sportifs).

Toutefois, ces recettes peuvent être soumises à la TVA selon les modalités du régime agricole si le montant des recettes qu'elles génèrent ne dépasse pas, au titre de la période annuelle d'imposition précédente, 100 000 € et 50 % du montant des recettes (50 000 € et 30 % avant le 1<sup>er</sup> janvier 2018 ; L. fin. 2018 n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 24), taxes comprises, issues des activités agricoles.

## D. – GUIDES ET ACCOMPAGNATEURS

### ■ Sources

BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50, § 300, 2 mai 2018 ; BOI-TVA-LIQ-20-20, § 430, 6 juin 2018

**1644** Les guides, guides-interprètes et les accompagnateurs exerçant leur activité à titre indépendant sont soumis à la TVA au taux normal.

Les guides et accompagnateurs de montagne (moniteurs d'escalade, aspirants guides et guides de haute montagne) sont soumis au régime suivant, selon le mode de facturation choisi :

- pour leurs prestations d'enseignement directement rémunérées par leurs élèves, ils sont exonérés de TVA, sous réserve d'être facturés séparément des éventuelles autres prestations ;
- pour les dépenses engagées pour le compte du client et sur l'ordre de ce dernier, ces sommes sont exclues de la base d'imposition lorsqu'elles répondent aux conditions d'application des débours (V. **1282**) et dans l'hypothèse où le guide accompagnateur est censé agir en son nom propre ; en l'occurrence, les dépenses doivent être facturées de manière séparée des prestations d'enseignement ;
- pour les dépenses qui ne remplissent pas les conditions des débours, celles-ci doivent être facturées en les soumettant aux taux qui leur sont propres (hébergement facturé au taux réduit, par exemple) ;
- pour les prestations facturées moyennant un prix global forfaitaire (guide, restauration, hébergement), la TVA s'applique sur l'ensemble des sommes facturées, l'opération s'analysant comme une prestation de service globale.

## E. – SPORTIFS

### ■ Sources

BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50, § 340, 2 mai 2018

**1645 Principe** – Les sportifs sont soumis de plein droit à la TVA pour les prestations qu'ils réalisent à titre onéreux et indépendant, c'est-à-dire pour toutes les prestations publicitaires (participation à des campagnes publicitaires, concession d'utiliser le nom et l'image du sportif) rendues en dehors d'un contrat de travail conclu avec un club sportif ou une société commerciale, y compris les primes perçues dans le cadre d'un contrat de parrainage.

**1646** En revanche, sont hors du champ d'application de la TVA et donc non imposables :

- les sommes perçues dans le cadre d'un contrat de travail (y compris la part correspondant, le cas échéant, à la rémunération de la commercialisation de l'image collective de l'équipe) ;
- les cachets, prix ou primes perçus à l'occasion de compétitions ou épreuves sportives ainsi que les sommes perçues au titre de l'aide personnalisée allouée par le Comité national olympique et sportif français aux athlètes de haut niveau.

Les rémunérations perçues à l'occasion des cours ou leçons payés directement par les élèves sont quant à elles exonérées.

**1647 Droits versés par les sportifs pour participer à une compétition** – Les droits d'engagement (autrement appelés « droits d'entrée et forfaits ») versés dans le cadre de ces réunions par les compétiteurs en tant que contrepartie du droit de participer aux épreuves, sont soumis à la TVA dans les conditions de droit commun.

## F. – ARBITRES ET JUGES SPORTIFS

### ■ Sources

C. sport, art. L. 223-1 ; CGI, art. 92, 2, 6° ; CGI, art. 256 ; CE, 18 janv. 2008, n° 303824

**1648** Les arbitres et juges exercent leur mission arbitrale en toute indépendance et impartialité, dans le respect des règlements édictés par la fédération sportive compétente pour la discipline et auprès de laquelle ils sont licenciés.



Dès lors, d'un point de vue fiscal, les **sommes et indemnités perçues dans le cadre de l'exercice de leur fonction sont soumises à la TVA**. Toutefois, les arbitres peuvent, sous réserve d'en respecter les conditions, bénéficier du régime de la franchise en base de TVA (V. **1449**).

## G. – AGENTS COMMERCIAUX

### 📖 Sources

BOI-TVA-CHAMP-10-10-20, § 250, 20 nov. 2013 ; BOI-TVA-BASE-10-10-10, § 290, 15 nov. 2012

**1649 Principe** – Les commissions perçues par les agents commerciaux sont soumises à la TVA au même taux que celui qui s'applique aux produits au titre desquels les commissions sont versées.

Dès lors qu'ils sont susceptibles de réaliser des opérations relevant de taux différents, les agents commerciaux doivent ventiler leurs commissions sur leurs déclarations de TVA ainsi que dans leur comptabilité.

**1650 Régime particulier des indemnités de résiliation de leur mandat** – En principe pour être imposées à la TVA, les indemnités doivent correspondre à des sommes qui constituent la **contrepartie d'une prestation de services individualisée rendue à celui qui la verse**. À l'inverse, une indemnité qui a pour objet exclusif de réparer un préjudice commercial, fut-il courant, n'a pas à être soumise à cet impôt dès lors qu'elle ne constitue pas la contrepartie d'une prestation de service (V. **1291**).

**Remarque** Pour la détermination du régime applicable, on précise que l'Administration n'est pas liée par la qualification juridique donnée à l'indemnité par les parties. En outre, le fait que le versement de l'indemnité soit subordonné à la renonciation par le bénéficiaire à tout recours juridictionnel ne saurait être assimilé à un service rendu à la partie versante.

**1651 L'indemnité de rupture versée à l'occasion de la rupture du contrat de mandat n'est pas imposable à la TVA.**

En effet, la reprise par le mandant de la clientèle acquise par un agent commercial durant la période d'exécution du contrat d'agence ne caractérise pas une prestation individualisée de service entrant dans le champ d'application de la taxe. En effet, l'indemnité versée à ce titre a seulement pour objet de réparer le préjudice consécutif à la perte de l'activité résultant de la reprise de la clientèle.

**1652** Dans le cas du **versement d'une indemnité globale**, seule la fraction de l'indemnité pouvant s'analyser comme la contrepartie d'une prestation de services individualisée rendue par l'agent commercial au profit de son mandant doit être soumise à la TVA, à savoir :

- les **rappels de commissions** dues au titre des opérations réalisées avant la rupture du contrat d'agence et qui sont donc versées par le mandant en contrepartie de la réalisation des prestations de services d'agence ;
- l'**indemnité versée au titre d'une clause de non-concurrence**.

**1653** À l'inverse, une indemnité qui aurait pour objet exclusif de réparer un préjudice n'aura pas à être soumise à la taxe.

## H. – HYDROGÉOLOGUES

### 📖 Sources

CGI, art. 256 A ; RES n° 2008/21 (TCA), 7 oct. 2008

**1654** Les prestations délivrées par un hydrogéologue agréé exerçant à titre libéral sont **assujetties à la TVA**. Il en est de même des honoraires facturés dans le cadre d'une activité de collaborateur occasionnel du service public (COSP).

En effet, les prescriptions spécifiques qui peuvent être édictées par le donneur d'ordre public dans le cadre de ses interventions en tant que COSP ne sont pas de nature à créer un lien de subordination propre à remettre en cause le caractère indépendant de son activité.

Le rattachement des COSP au régime général de la sécurité sociale est sans incidence.

**Remarque** Bien que non reprise dans la base BOFIP de l'Administration, cette solution nous semble pouvoir être maintenue.

## I. – ARCHITECTES ET DÉCORATEURS D'INTÉRIEURS

### 📖 Sources

CGI, art. 278-0 bis A ; CGI, art. 279-0 bis ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50, 2 mai 2018 ; BOI-TVA-BASE-10-20-40-30, § 340, 13 janv. 2014 ; BOI-TVA-LIQ-20-20, § 420, 6 juin 2018 ; BOI-TVA-LIQ-30-20-90, 19 sept. 2014 ; BOI-TVA-LIQ-30-20-95, 25 févr. 2014

### 1° Principe

**1655** Les prestations des architectes et des décorateurs d'intérieurs sont soumises à la TVA au taux normal quelles que soient :

- leur nature (études matérialisées par des plans, maquettes ou devis, contrôle de l'exécution des travaux, conseil et assistance, actes d'entremise relevant de la gestion d'affaires, travaux d'entreprise) ;

Sont notamment soumises à la TVA les primes versées aux candidats non retenus, à l'issue d'une compétition entre architectes ou autres concepteurs, qui sont destinées à les indemniser pour les études qu'ils ont effectivement engagées et qui permettent aux maîtres d'ouvrage d'opérer un choix parmi l'éventail des projets concevables.

- les modalités de leur exécution (importance du matériel ou du personnel employé, forme juridique de l'entreprise) ;
- la qualité de leurs clients : c'est ainsi que l'imposition s'applique aux marchés publics d'ingénierie et d'architecture passés avec l'État ou avec des collectivités locales.

### 2° Cas particuliers de certains travaux soumis au taux réduit

**1656 Principe** – Par dérogation au principe exposé ci-dessus, certaines des prestations des architectes **bénéficient d'un taux réduit** (10 % ou 5,5 % selon la nature des travaux) lorsqu'elles sont effectuées dans le cadre de travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement ou d'entretien ou de travaux de rénovation ou d'amélioration énergétique de **logements achevés depuis plus de deux ans soumis eux-mêmes au taux réduit** (CGI, art. 279-0 bis) et que l'architecte ou le décorateur d'intérieur **assure la maîtrise d'œuvre de ces travaux**.

**1657 Travaux éligibles au taux réduit** – La TVA est perçue au taux réduit sur les travaux d'amélioration, de transformation, d'aménagement et d'entretien ainsi que sur les travaux de rénovation ou d'amélioration énergétique portant sur des locaux à usage d'habitation, **achevés depuis plus de deux ans**, à l'exception de la part correspondant à la fourniture d'équipements ménagers et mobiliers ou de certains gros équipements dont la liste est fixée par arrêté codifié à l'article 30-00 A de l'annexe IV au CGI.

Le taux applicable est de :

- 5,5%, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014, (2,10 % dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion) pour les travaux d'amélioration de la qualité énergétique ainsi que les travaux induits qui leur sont indissociablement liés ;

- 10 % (2,10 % pour les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion) pour les travaux éligibles n'entrant pas dans la catégorie ci-dessus.

Peuvent ainsi bénéficier du taux réduit de 5,5 % ou 10 % :

- les **études nécessaires** à la réalisation des travaux ;

La décision de confier la maîtrise d'ouvrage à un architecte ou à un décorateur qui a réalisé les études préalables intervient la plupart du temps postérieurement à la réalisation de la facturation de ces études. Dans cette hypothèse, l'architecte peut émettre une facture rectificative mentionnant le taux réduit afin de soumettre à ce taux le montant total de sa prestation, y compris les frais d'études préalables. Pour justifier de l'application du taux réduit, le prestataire devra conserver à l'appui de sa comptabilité l'attestation que lui aura remise son client ainsi que les marchés de travaux, situations de travaux ou mémoires établis par les entreprises ayant réalisés les travaux.

- les **travaux de revêtements de surface** (papiers peints, tissus muraux, etc.) ;

- la **fourniture et la pose d'équipement réalisé sur mesure** qui ne peuvent être démontés et réutilisés en l'état.

**IMPORTANT** Les architectes sous-traitent la plupart du temps la réalisation des travaux dont ils ont la charge. Dans cette hypothèse, la facture du sous-traitant remise à l'architecte est soumise au taux normal. En revanche, la facturation au client par l'architecte des travaux éligibles au taux réduit est soumise à ce taux.

**1658** En revanche, le taux réduit n'est pas applicable :

- aux travaux qui concourent à la production ou à la livraison d'immeubles (CGI, art. 257, 7°, 1, c) ;

- aux travaux qui aboutissent à une majoration de plus de 10 % de la surface de plancher des locaux existants ;

- aux travaux de nettoyage ou d'aménagement et d'entretien des espaces verts.

**En pratique** La liste des travaux exclus du dispositif ainsi qu'un commentaire détaillé du dispositif est présenté dans la base BOFiP sous les références (BOI-TVA-LIQ-30-20-95, 25 févr. 2014 (taux de 5,5 %) et BOI-TVA-LIQ-30-20-90, 19 sept. 2014 (taux de 10 %)).

**1659 Conditions de forme** – Le taux réduit est applicable aux travaux facturés au client à condition que ce dernier atteste :

- d'une part, que les travaux se rapportent à des locaux d'habitation achevés depuis plus de deux ans ;
- d'autre part, que ces travaux sont éligibles à ce taux.

L'architecte ou le décorateur d'intérieur est tenu de conserver l'attestation signée par le preneur à l'appui de sa comptabilité.

**IMPORTANT** Le client doit conserver copie de cette attestation ainsi que les factures et notes émises par les professionnels ayant réalisé les travaux jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant leur réalisation. Il est solidairement tenu au paiement du complément de taxe si les mentions portées sur l'attestation s'avèrent inexactes de son fait.

**IMPORTANT** Le Conseil d'État a décidé que la détention de cette attestation n'était pas seulement un élément de preuve mais une condition de fond d'application de ce dispositif. Par conséquent, un professionnel ne peut justifier l'application du taux réduit par la production d'attestation postérieure à la facturation.

## J. – ACTIVITÉ D'ENSEIGNEMENT DE LA CONDUITE

### ■ Sources

CGI, art. 273 septies A ; CGI, ann. II, art. 206, IV, 2, 6°, d ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-40, 12 sept. 2012, § 270 ; BOI-TVA-DED-30-30-20, § 260 et s., 1<sup>er</sup> févr. 2017 ; CE, 20 oct. 2000, n° 203793

**1660** Les exploitants d'auto-école qui ne relèvent pas du régime de la franchise en base ont une activité intégralement soumise à la TVA dans les conditions de droit commun. Toutefois, ils bénéficient d'une mesure dérogatoire en matière de droit à déduction leur permettant, contrairement aux autres professionnels (V. **1359**), de récupérer la TVA qu'ils supportent pour l'acquisition et l'entretien des véhicules qu'ils affectent exclusivement à l'enseignement de la conduite.

A cet égard, les entreprises de distribution de produits de loisir et de spectacle fournissant des stages de pilotage sur circuit afin de les initier, dans un contexte de loisir et sportif, à la conduite de véhicules sportifs haut de gamme, ne peuvent être assimilés à une activité dédiée de manière exclusive à l'enseignement de la conduite. La TVA ayant grevé les dépenses afférentes à ces véhicules n'est pas déductible (CAA Douai n° 16DA00962, 28 mars 2017)

**IMPORTANT** Les professionnels qui souhaitent exercer le droit à déduction au titre de la TVA sur leurs dépenses afférentes à leurs véhicules de tourisme doivent renoncer à utiliser le barème forfaitaire BNC en matière d'impôt sur le revenu. Par ailleurs, l'amortissement pratiqué sur ces véhicules doit être calculé sur une base HT.

**1661 Activité et professionnels concernés** – L'activité d'enseignement de la conduite a pour objet d'assurer la formation, sur un plan théorique et pratique, des personnes qui souhaitent apprendre la conduite des véhicules aptes à emprunter les voies de circulations terrestres, aériennes, maritimes et fluviales.

**IMPORTANT** L'enseignement de la conduite peut constituer l'activité unique de l'entreprise ou peut être exercé concomitamment avec d'autres activités. Le cas échéant, ces établissements dispensent leur formation dans le cadre des textes législatifs ou réglementaires qui régissent la profession.

**Remarque** En application du 4, 4°, a de l'article 261 du CGI, les cours de conduite des véhicules automobiles autres que de tourisme peuvent être exonérés de TVA lorsqu'ils sont dispensés dans le cadre de la formation professionnelle continue.

**1662 Conditions d'affectation exclusive** – Pour bénéficier du droit à déduction sur leurs véhicules, il faut qu'ils soient affectés de façon exclusive à l'enseignement de la conduite.

Si cette affectation est présumée remplie pour les véhicules qui, lors de leur conception, ont été spécialement agencés pour l'enseignement de la conduite (double embrayage, double frein et double accélérateur, doubles rétroviseurs intérieurs, double commande de klaxon, de feux et de clignotants, bas de caisse renforcés, aménagements spéciaux pour la sécurité du moniteur), il n'est pas nécessaire que de tels agencements soient installés pour considérer des véhicules comme affectés exclusivement à l'enseignement de la conduite. C'est notamment ce qu'a décidé la cour administrative d'appel de Nantes en admettant la déduction par un exploitant d'auto-école de la TVA afférente à des mobylettes non spécialement agencées mais pour lesquelles il était constant qu'elles étaient affectées exclusivement à l'enseignement de la conduite (CAA Nantes, 17 déc. 2003, n° 00NT00923).

En cas d'utilisation privative partielle du véhicule, cette prestation doit être soumise à la TVA dans le cadre d'une prestation de service à soi-même (V. **1268**).

**1663 Dépenses pour lesquelles la TVA peut être récupérée** – Ces professionnels peuvent récupérer la TVA afférente :

- à l'acquisition, à la location (quelle que soit la durée) ou de crédit-bail de véhicules (véhicules, routiers automobiles, les motocyclettes, les avions, les hélicoptères, les bateaux, etc) ;

- aux prestations de services liées à l'entretien et à la réparation de ces véhicules ;
- à certains carburants nécessaires à leur utilisation (V. **1361**).

Par analogie, on pourrait penser qu'une école de pilotage d'avion pourrait prétendre à récupération à TVA sur son Kérosène. Toutefois, l'Administration a précisé que les produits pétroliers utilisés comme carburants, mentionnés au tableau B de l'article 265 du code des douanes sont, en application des dispositions de l'article 298, 4-1° du code général des impôts, exclus du droit à déduction. Sont notamment visées par ces dispositions, les essences d'aviation, à l'exception de celles qui bénéficient d'un régime spécial (carburéacteur, lubrifiants...). Une école de pilotage d'avion ne peut donc bénéficier de la déduction de la TVA grevant le coût de ses achats de kérosène.

# Exonérations particulières

## I. Professions médicales et paramédicales

### A. – PRINCIPE

#### ■ Sources

CGI, art. 261, 4, 1° ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10, 7 juin 2018 ; Rép. min. Priou n° 46438, JO AN 1<sup>er</sup> sept. 2015

**1664** La plupart des professions médicales et paramédicales sont exonérées de TVA sous réserve que :

- l'activité exercée soit réglementée par le Code de la santé publique ou visée par une exonération expresse prévue par le CGI ;
- la prestation rendue est une **prestation de soins aux personnes** ayant une finalité thérapeutique, entendue comme visant à protéger, maintenir ou rétablir la santé des personnes (CJUE, 20 nov. 2003, Aff. C-307/01).

**1665 Professionnels concernés** – Il s'agit des **professions visées dans la quatrième partie du code de la santé publique** mais également de professions suivantes :

- praticiens autorisés à faire usage légalement du titre d'**ostéopathe** (V. **1674**) ;
  - praticiens autorisés à faire usage légalement du titre de **chiropracteur** (V. **1671**) ;
  - praticiens autorisés à faire usage légalement du titre de **psychologues et de psychothérapeutes** (V. **1678**) ;
- Ces professionnels peuvent également revendiquer l'exonération, s'ils peuvent démontrer qu'ils disposent de qualifications professionnelles aptes à assurer à ces **prestations un niveau de qualité équivalent** à celles fournies par des personnes bénéficiant, en vertu de la réglementation nationale, de l'exonération (CE, n° 318941, 16 avr. 2010 ; CE, n° 360809, 30 déc. 2014 ; V. **1666**). Ayant pris acte de l'arrêt du Conseil d'État précité, l'Administration a précisé les conditions à respecter par ces professionnels pour bénéficier de l'exonération et l'article de la loi de finances pour 2018 (L. n° 2017-1837, 30 déc. 2017) a légalisé partiellement cette doctrine administrative à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018 (V. **1678**).
- **psychanalystes** titulaires d'un des diplômes requis, à la date de sa délivrance, pour être recrutés comme psychologue dans la fonction publique hospitalière (V. **1678**) pour les seuls soins dispensés aux personnes, c'est-à-dire les actes liés à l'établissement d'un diagnostic et à la mise en œuvre d'un traitement de troubles psychologiques (BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10, § 107 à 130, 7 juin 2018).

Sont donc désormais visés ici :

- les professionnels titulaires soit d'un diplôme universitaire de deuxième cycle de psychologie soit d'un diplôme figurant sur la liste de la circulaire n° 161 du 15 avril 1966 (BOI-ANX-000191) ou de l'article 3 du décret n° 71-988 du 3 décembre 1971 ou encore, l'article 3 du décret n° 91-129 du 31 janvier 1991 ;
- les psychothérapeutes qui ont obtenu avant 1994 une licence de psychologie délivrée avant 1969 ou, depuis cette date, une maîtrise de psychologie (ou diplôme post-maîtrise en psychologie) orientée vers la psychopathologie ou la psychologie clinique bénéficient également de l'exonération ;
- les psychothérapeutes titulaires du diplôme français d'État de docteur en médecine ou autorisés par la loi à exercer en France en qualité de médecin (sans avoir à justifier de la détention des diplômes de psychologie mentionnés ci-dessus) ;
- les professionnels étrangers ayant obtenu une équivalence entre le diplôme étranger dont ils sont titulaires et les diplômes français visés ci-dessus ;

L'équivalence entre les diplômes permettant l'accès au concours de recrutement des psychologues dans les hôpitaux publics et les diplômes étrangers détenus par des psychanalystes est reconnue par le ministre chargé de l'enseignement supérieur après avis d'une commission en application du 4° du III de l'article 3 du décret n° 91-129 du 31 janvier 1991 modifié.

**1666** Par ailleurs, peuvent également revendiquer l'exonération, les professionnels non visés par cette réglementation, s'il peut être démontré que les personnes exerçant cette profession ou activité disposent, pour la fourniture de telles prestations de soins, de qualifications professionnelles aptes à assurer à ces **prestations un niveau de qualité équivalent** à celles fournies par des personnes bénéficiant, en vertu de la réglementation nationale, de l'exonération (CE, n° 318941, 16 avr. 2010 ; CE, n° 360809, 30 déc. 2014).

**Exemple** Jugé ainsi, qu'un ostéopathe pouvait bénéficier de l'exonération de TVA sur les actes pratiqués avant 2007 (date à compter de laquelle le CGI a prévu une exonération expresse) dès lors que la formation qu'il avait reçue avant de les pratiquer permettait d'assurer des prestations d'un niveau équivalent à celles qui auraient pu être fournies, à cette époque, par un médecin (CAA Lyon, n° 09-2455, 29 oct. 2010). Il en est de même pour les psychologues, psychanalystes et psychothérapeutes (V. **1678**).

**1667 Actes concernés** – Seuls les actes de médecine dispensés dans le but de diagnostiquer, de soigner ou de guérir des maladies ou de protéger, de maintenir ou de rétablir la santé des personnes, qui poursuivent une finalité thérapeutique ou préventive, doivent être regardés comme des soins à la personne exonérés de TVA.

Ainsi, par exemple, les actes de relaxation et d'hypnose pratiqués par une infirmière clinicienne sont exonérés de TVA si ces soins sont accomplis dans le cadre d'une prescription médicale ou relèvent du rôle propre qui lui est dévolu, tels qu'ils sont définis dans le Code de santé publique. Tel est notamment le cas lorsqu'ils répondent à une finalité thérapeutique et s'inscrivent dans les soins de confort et de bien-être mentionnés à l'annexe I de l'arrêté du 31 juillet 2009 relatif au diplôme d'État d'infirmier (Rép. Grelier n° 3636, 27 févr. 2018).

Lorsque ces praticiens accomplissent des actes n'ayant pas une finalité thérapeutique ou préventive telle que définie ci-avant ils ne peuvent bénéficier de l'exonération. Tel est le cas notamment des médecins, qui agissent en qualité de conseil de laboratoires de fabrication de produits pharmaceutiques ou de toutes autres entreprises.

**Exemple** Ainsi, la réalisation d'électrocardiogramme par un médecin cardiologue, au profit d'un laboratoire pharmaceutique, sur des personnes soumises à des tests pour l'élaboration d'un nouveau médicament, dans le but de surveiller le déroulement de ces tests n'a pas une finalité thérapeutique et ne bénéficie pas de l'exonération (CE, n° 375212, 2 avr. 2015).

Il en est de même par exemple :

- des actes de médecine et de chirurgie esthétique (ainsi que l'ensemble des prestations nécessaires à la réalisation de cet acte qui figurent sur le devis et quel que soit le type d'établissement dans lequel cet acte est pratiqué) **sauf s'ils sont pris en charge totalement ou partiellement par l'Assurance maladie** (c'est à dire notamment les actes de chirurgie réparatrice et certains actes de chirurgie esthétique justifiés par un risque pour la santé du patient ou liés à la reconnaissance d'un grave préjudice psychologique ou social) ou, lorsqu'ils ne bénéficient pas de cette prise en charge, **constituent des actes dont l'intérêt diagnostique ou thérapeutique a été reconnu dans les avis rendus par l'autorité sanitaire compétente** ; Par suite, la chirurgie réfractive réalisée par un ophtalmologiste permettant de corriger une pathologie, comme la myopie, l'hypermétropie ou l'astigmatisme qui ne constitue pas un acte de chirurgie esthétique, ni de médecine esthétique, est couverte par l'exonération de TVA quel que soit son régime de prise en charge par l'assurance maladie (Rép. Canaye n° 03356, 22 févr. 2018).

- des séances de gymnastiques ou de « Power Plate ».

- Par ailleurs, ces séances ne semblent pas pouvoir non plus bénéficier de l'exonération attachée aux leçons particulières à caractère sportif données à domicile et directement rémunérées par les élèves dès lors que l'Administration semble réserver ces dispositions aux seules disciplines reconnues officiellement comme discipline sportive (CGI, art. 261, 4, 4°, b ; V. 1691).

Concernant les actes de gymnastique médicale réalisés conformément à l'article R. 4321-4 du Code de la Santé publique par un masseur-kinésithérapeute (V. 1679).

**1668** Toutefois, il a été précisé que la notion de finalité thérapeutique ne doit pas être prise dans une acception trop étroite qui la priverait de son effet utile. Ainsi, sont à ce titre exonérées, les analyses qui ont pour objet l'observation et l'examen des patients à titre préventif et notamment les expertises médicales réalisées par les comités médicaux dans le cadre :

- de visites d'aptitude pour l'admission à un emploi public ;
- de la réintégration à l'issue de congés maladie ;
- de l'aménagement des conditions de travail ;
- ou du reclassement dans un autre emploi (Rép. min. Urvoas n° 53452, 29 juill. 2014).

**1669** En revanche, les prestations, telles que les expertises médicales ou psychiatriques, dont la finalité principale est de permettre à un tiers de prendre une décision produisant des effets juridiques à l'égard de la personne concernée ou d'autres personnes (expertises réalisées dans le cadre d'un procès ou d'un contrat d'assurance) ne constituent pas des prestations de soins à la personne susceptibles de rentrer dans le champ de l'exonération.

**Remarque** À cet égard, le fait qu'elles fassent appel aux compétences médicales du praticien et impliquent des activités typiques de la profession de médecin est sans incidence sur cette analyse.

**IMPORTANT** Jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2014, l'Administration admettait, par mesure de tolérance, que les praticiens exerçant une activité d'expertise médicale accessoire, dans le prolongement de leur activité médicale de soins exonérée de TVA, bénéficiaient de l'exonération de TVA (RES 2011/4, 15 mars 2011). Toutefois, suite à une procédure lancée par la Commission européenne à l'encontre de la France, l'Administration a rapporté cette décision et précisé que pour les expertises réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2014, cette tolérance ne s'appliquait plus. Ces expertises sont donc désormais soumises à la TVA sauf à ce que le praticien bénéficie du régime de la franchise en base.

L'exonération s'étend aux fournitures de certains biens effectuées par les praticiens dans la mesure où elles constituent le prolongement direct des soins dispensés à leurs malades (tel est le cas, par exemple, pour les semelles orthopédiques ou appareils podologiques fabriqués par des pédicures-podologues et vendus aux personnes auxquelles ils prodiguent leurs soins, ou encore, la pose d'un implant dentaire et d'une infrastructure coronaire sur implant par un dentiste ou un stomatologue et ce peu importe que le fait que ces actes ne fassent pas l'objet d'une prise en charge par l'assurance maladie, etc.). En revanche, elle ne s'étend pas aux recettes provenant d'une activité qui ne se rattache pas aux soins dispensés aux malades (ventes de prothèses ou d'articles orthopédiques à des personnes auxquelles les praticiens n'ont pas prodigué de soins, location de locaux aménagés, même si cette dernière est consentie à des confrères, etc.) (BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10, § 10 et § 20, 7 juin 2018)

## B. – ACUPUNCTEURS

### 📖 Sources

BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10, § 210, 7 juin 2018 ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50, § 380, 2 mai 2018 ; CE, 10 juin 1983, n° 42967 ; CE, 4 déc. 1989, n° 89214

**1670** L'activité d'acupuncture est **légalement soumise à la TVA** dès lors qu'elle est **exercée par une personne non titulaire d'un doctorat d'État en médecine** délivré par une université française, même si cette personne continue par ailleurs d'exercer la profession de masseur-kinésithérapeute.

La circonstance que des soins d'acupuncture soient dispensés par un auxiliaire médical en sa qualité d'infirmier, profession réglementée par les articles L. 4311-1 et suivants du code de la santé publique (CSP), ne suffit pas à exonérer de TVA les actes accomplis à ce titre, dès lors que les soins ne sont pas donnés sur prescription médicale et ne peuvent être administrés par un infirmier en application du rôle propre qui lui est dévolu (CE, n° 42367, 10 juin 1983).

## C. – CHIROPRACTEURS

### 📖 Sources

CGI, art. 261, 4, 1° ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10, § 200, 7 juin 2018

**1671** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2012, l'article 15 de la loi de finances rectificative pour 2011 a étendu l'exonération de TVA prévue par le 1° du 4 de l'article 261 du CGI aux **soins dispensés par les praticiens autorisés à faire usage légalement du titre de chiropracteur** (L. n° 2011-1978, 28 déc. 2011).

L'usage de ce titre est subordonné à l'enregistrement, y compris provisoire, des diplômes, certificats, titres, autorisations ou récépissés de ces professionnels. Par conséquent, le praticien ne peut prétendre à l'exonération qu'au titre des actes réalisés à compter de cet enregistrement. De même, si l'autorisation accordée au praticien de faire usage à titre provisoire du titre de chiropracteur n'est pas confirmée par l'autorité compétente, celui-ci devra soumettre à la TVA les actes de chiropraxie réalisés à compter du lendemain du jour où la demande est rejetée ou réputée rejetée.

## D. – DIÉTÉTICIENS

### 📖 Sources

BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10, § 170, 7 juin 2018

**1672** La profession de diététicien est une **profession réglementée** (C. santé publ., art. L. 4371-1 à L. 4371-4). L'usage du titre est réservé :

- aux titulaires des diplômes suivants : brevet de technicien supérieur diététique, diplôme universitaire de technologie (spécialité biologie appliquée, option diététique), brevet de technicien de diététique reclassé comme brevet de technicien supérieur par l'arrêté du 2 août 1962 ;
- aux titulaires de diplômes étrangers conférant une qualification reconnue par le ministère de l'Éducation nationale, analogue aux diplômes mentionnés ci-dessus ;
- aux personnes désignées par une Commission nationale constituée pour arrêter les décisions administratives prévues à l'article L. 4371-4 du Code de la santé publique.

Les personnes qui remplissent l'une ou l'autre de ces conditions **bénéficient de l'exonération de TVA pour les soins prescrits conformément aux dispositions de l'article R. 4321-3 et les massages, prescrits ou non, définis à l'article R. 4321-4 du même code.**

À cet égard, l'Administration a précisé que la prescription n'est pas en tant que telle une condition pour l'application de l'exonération mais que l'existence d'une ordonnance médicale est de nature à établir que les actes sont bien effectués dans un but thérapeutique ou préventif afin d'éviter la survenance ou l'aggravation d'une affection.

## E. – ÉTIOPATHES, SOPHROLOGUES, THANATOLOGUES, NATUROTHÉRAPEUTES, IRIDOLOGUES

### 📖 Sources

BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10, § 210, 7 juin 2018

**1673** Sont **soumises à TVA les prestations effectuées par ces professionnels** dès lors que ceux-ci ne sont pas titulaires d'un doctorat d'État en médecine.

## F. – OSTÉOPATHES

### ■ Sources

BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10, § 1 et 190, 7 juin 2018 ; D. n° 2007-435, 25 mars 2007

**1674** Les ostéopathes ne bénéficiaient pas, jusqu'en 2007, de l'exonération de TVA attachée aux activités paramédicales. Toutefois, les décrets n° 2007-435 et n° 2007-437 ont réglementé cette profession en fixant les conditions dans lesquelles les professionnels peuvent être autorisés à faire usage du titre d'ostéopathe. Par la suite, le législateur a modifié l'article 261, 4, 1° du CGI, afin, qu'à compter du 29 décembre 2007, les personnes légalement autorisées à faire usage du titre d'ostéopathe bénéficient de l'exonération de TVA pour les prestations de soins qu'elles sont autorisées à pratiquer sur les personnes (L. fin. rect. 2007, n° 2007-1824, 25 déc. 2007, art. 58).

**1675 Praticiens concernés** – Sont concernés par cette exonération :

- les **titulaires du diplôme d'ostéopathe** obtenu à la suite d'une formation délivrée par un **établissement de formation agréé** par le ministère de la Santé ;
- les **praticiens en exercice** et qui à la date de publication des décrets satisfont :
  - à des conditions de formation analogues à celles des titulaires du diplôme d'ostéopathe,
  - ou d'une expérience professionnelle dans le domaine de l'ostéopathie d'au moins cinq années consécutives et continues au cours des huit dernières années.

**1676 Opérations exonérées** – Seules les **prestations de soins que sont autorisés à pratiquer les titulaires du titre d'ostéopathe sont exonérées**. Il s'agit principalement :

- des **manipulations ayant pour seul but de prévenir ou de remédier à des troubles fonctionnels du corps humain**, à l'exclusion des pathologies organiques qui nécessitent une intervention thérapeutique, médicale, chirurgicale, médicamenteuse ou par agents physiques (ces manipulations sont musculo-squelettiques et myofasciales, exclusivement manuelles et externes) ;
- des **manipulations du crâne, de la face et du rachis chez le nourrisson de moins de six mois et des manipulations du rachis cervical qu'après un diagnostic établi par un médecin attestant l'absence de contre-indication médicale à l'ostéopathie**.

En revanche, ces praticiens **ne sont pas autorisés à pratiquer les manipulations gynéco-obstétricales et les touchers pelviens**.

## G. – PÉDICURES-PODOLOGUES

### ■ Sources

BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10, § 160, 7 juin 2018

**1677 Les pédicures-podologues** bénéficient de l'exonération dès lors que leur profession est réglementée par les articles L. 4322-1 et s. et R. 4322-1 et s. du Code de la santé publique.

L'exonération s'étend aux fournitures de certains biens effectuées par les praticiens dans la mesure où elles constituent le prolongement direct des soins dispensés à leurs malades. Tel est le cas, par exemple, pour les semelles orthopédiques ou appareils podologiques fabriqués par des pédicures-podologues et vendus aux personnes auxquelles ils prodiguent leurs soins, etc.) (BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10, § 10, 7 juin 2018).

## H. – PSYCHOLOGUES ET PSYCHOTHÉRAPEUTES NON MÉDECINS

### ■ Sources

BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10, § 100 et 105, 7 juin 2018

**1678 Psychothérapeutes et psychologues** – Sont visés ici les praticiens qui, après examen de leur situation individuelle par l'autorité administrative compétente, se sont vus reconnaître les qualifications professionnelles requises pour faire légalement usage des titres de psychothérapeute et psychologue.

**IMPORTANT** Le Conseil d'État a toutefois réformé un arrêt de la Cour administrative d'appel de Nantes qui avait refusé le bénéfice de l'exonération à un psychothérapeute non titulaire des diplômes requis par le texte, en précisant que la Cour doit, pour refuser le bénéfice de cette exonération, **examiner au préalable de façon concrète** si ce praticien dispose ou non de qualifications professionnelles équivalentes propres à assurer à ses prestations un niveau de qualité équivalent à celui des prestations fournies par les praticiens bénéficiant de ces diplômes (CE n° 360809, 30 déc. 2014).



L'Administration a pris acte de l'arrêt du Conseil d'État, en précisant toutefois que, dès lors que l'usage du titre de psychothérapeute ou de psychologue est respectivement conditionné, pour les premiers, à l'inscription à un registre national (D. n° 2010-534, 20 mai 2010 modifié ; L. n° 2004-806, 9 août 2004, art. 52) et, pour les seconds, à l'inscription sur une liste départementale dressée par l'agence régionale de santé concerné (Loi n° 85-772, 25 juill. 1985, art. 44 ; D. n° 2003-1073, 14 nov. 2003 modifié), le praticien psychothérapeute ou psychologue ne peut prétendre à l'exonération de TVA qu'au titre des actes réalisés à compter de la confirmation de cette inscription par l'autorité compétente (BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10, 7 juin 2017, § 125).

En revanche, les prestations rendues par ces professionnels au bénéfice d'entreprises pour les besoins de leurs recrutements ne sont pas exonérées (BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50, 20 nov. 2013, § 410).

## I. – MASSEURS-KINÉSITHÉRAPEUTES ET PSYCHOMOTRICIENS

### ■ Sources

BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10, § 150 et 180, 7 juin 2018

**1679 Masseurs-Kinésithérapeutes** – Les soins dispensés par ces professionnels qui s'inscrivent dans le cadre de l'exercice de leur profession réglementée (CSP, art. L. 4321-1) sont exonérés de TVA. Sont visés ici :

– les soins prescrits ;

La prescription n'est pas une condition en soi de l'exonération mais permet au praticien de justifier de façon simple de la finalité thérapeutique du soin.

– les massages, prescrits ou non, définis à l'article R. 4321-3 du code de la santé publique.

– À cet égard, il est précisé que la prescription n'est pas en tant que telle une condition pour l'application de l'exonération mais que l'existence d'une ordonnance médicale est de nature à établir que les actes sont bien effectués dans un but thérapeutique ou préventif afin d'éviter la survenance ou l'aggravation d'une affection

**1680 Psychomotriciens** – L'exonération s'applique aux soins dispensés par les psychomotriciens dont la profession est réglementée par les articles L. 4332-1 et suivants du code de la santé publique et l'article R. 4332-1 du même code.

## II. Activités relevant du secteur de l'enseignement

### A. – PRINCIPE

#### ■ Sources

CGI, art. 261, 4°, 4 ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50, 7 juin 2018

**1681** Trois types d'enseignement sont susceptibles d'être exonérés :

– l'enseignement scolaire, universitaire, technique, agricole et à distance dispensé dans le cadre d'établissements publics ou privés ;

– la formation professionnelle continue assurée par des prestataires de formation (formateurs indépendants) ;

– les cours ou leçons particulières dispensés par des personnes physiques et rémunérés directement par les élèves.

### B. – ENSEIGNEMENT SCOLAIRE, UNIVERSITAIRE, TECHNIQUE OU AGRICOLE ET À DISTANCE

#### ■ Sources

CGI, art. 261, 4°, 4, A ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50, 12 sept. 2012, § 10 et s.

**1682 Établissements exonérés** – Les établissements publics et privés d'enseignement sont exonérés de TVA, sous réserve d'une autorisation d'ouverture des services de l'Éducation nationale en application des textes législatifs qui réglementent l'enseignement dispensé.

**Remarque** L'Administration admet que l'exonération s'applique également aux établissements étrangers, implantés en France, lorsqu'ils ont été agréés en qualité d'établissement d'enseignement par l'autorité de tutelle dont ils relèvent et lorsque leur cycle d'enseignement correspond à leur programme général national.

L'exonération ne s'applique qu'aux opérations effectuées dans le cadre de cet agrément.

**1683** Indépendamment des établissements publics, l'exonération de TVA bénéficie :

- aux écoles techniques publiques ou privées qui dispensent un enseignement technique ou professionnel du 2<sup>e</sup> degré ou supérieur, y compris les centres de formation d'apprentis dont les conditions d'ouverture et de fonctionnement sont réglementées par la loi du 25 juillet 1919 ou loi Astier et le décret du 1<sup>er</sup> septembre 1956 ;
- aux établissements qui dispensent un enseignement et une formation professionnelle agricole, organisés par la loi du 2 août 1960 ;
- aux établissements privés d'enseignement par correspondance régis par la loi n° 71-556 du 12 juillet 1971 qui dispensent un enseignement primaire, secondaire, technique ou supérieur ; ces établissements sont soumis à la TVA au titre des autres catégories d'enseignements qu'ils dispensent (cours de langues, d'arts d'agrément, de graphologie, d'astrologie, de yoga, etc.).

**IMPORTANT** L'exonération de TVA dont bénéficient les prestations d'enseignement à distance ainsi que les opérations qui leur sont directement liées (par exemple, vente de supports pédagogiques constituant le complément obligé et indispensable de l'enseignement considéré), s'applique également lorsque ces prestations ou ces supports sont réalisés via internet. Cette mesure s'applique sans qu'il y ait lieu de distinguer les modalités de transmission de ces supports (Rép. Adnot n° 01355, JO Sénat 3 oct. 2002).

Bien que non reprise dans la base BOFIP cette solution nous semble devoir être maintenue.

**1684 Portée de l'exonération** - L'exonération s'applique aux prestations d'enseignement proprement dites, ainsi qu'aux prestations de services ou livraisons de biens (logement et nourriture des internes ou demi-pensionnaires, articles ou fournitures scolaires, tels que livres ou cahiers) qui constituent le complément obligé et inséparable de l'enseignement dispensé et qui sont étroitement liées à cet enseignement.

L'exonération s'applique dans les mêmes conditions aux prestations de soutien scolaire dispensées dans des établissements d'enseignement publics et privés ou des organismes privés sans but lucratif, qui répondent aux conditions des organismes d'utilité générale visés à l'article 261, 4, 4°, a du CGI.

**IMPORTANT** Les autres activités d'enseignement sont imposables, quelles que soient les modalités d'exécution des prestations ou la forme juridique des établissements qui les effectuent (à l'exception des organismes sans but lucratif qui ne rendent des services qu'à leurs membres). Tel est le cas notamment :

- des activités de certains laboratoires ou écoles de langues ;
- des activités des établissements d'enseignement de la conduite automobile et du pilotage des bateaux ou des aéronefs (sauf, le cas échéant, dans le cadre de la formation professionnelle continue) ;
- des activités de certains établissements d'enseignement des arts d'agrément ou des diverses disciplines sportives (voile, tennis, équitation, judo, culture physique) (sauf exonération pour les cours particuliers, V. 1690) ;
- des actions en formation professionnelle continue dispensées par des organismes de droit privé lorsque ces organismes n'ont pas demandé ou obtenu l'attestation (V. 1686).

De même, les prestations facturées par un professionnel, exerçant à titre libéral, à l'un de ces établissements, pour les cours collectifs qu'il fournit aux élèves de cet établissement, doivent être soumis à la TVA (CE, n° 353219, 11 avr. 2014).

**1685** Par ailleurs, les ventes d'objets fabriqués et les services rendus par les élèves d'enseignement technique échappent au paiement de la TVA dans la mesure où ils font partie intégrante de l'enseignement ou en constituent le complément indispensable.

**IMPORTANT** La vente aux élèves, via Internet, de supports pédagogiques qui constituent le complément obligé et indispensable d'une activité d'enseignement est exonérée de TVA. En revanche, l'opération de mise en ligne de textes constitue une prestation de services qui relève du taux normal de la TVA quel qu'en soit le contenu.

## C. – PRESTATIONS DE FORMATION PROFESSIONNELLE CONTINUE

### 📖 Sources

CGI art. 261, 4°, 4, a ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50, § 120 et s., 7 juin 2018

**1686** Les prestations réalisées dans le cadre de la formation professionnelle continue assurée dans les conditions prévues du Code du travail, sont exonérées de TVA lorsque le formateur est titulaire d'une attestation délivrée par la Direction régionale des entreprises, de la concurrence, de la consommation, du travail et de l'emploi (DIRECCTE) reconnaissant qu'il exerce son activité dans le cadre de la réglementation en vigueur.

**IMPORTANT** Les formateurs non titulaires de cette attestation, soit qu'ils ne l'ont pas demandée ou qu'elle leur a été retirée, sont soumis à la TVA pour l'ensemble de leurs activités sauf à bénéficier de la franchise en base (V. 1449). Il en est de même des opérations de formation sous-traitées par le titulaire d'une attestation à un sous-traitant non titulaire lui-même d'une telle attestation (CAA Versailles, n° 09-2201, 1<sup>er</sup> févr. 2011).

Par ailleurs, un formateur qui bénéficie de l'exonération au titre des prestations réalisées dans le cadre de la formation professionnelle continue peut cependant être soumis à la TVA au titre de ses autres prestations de formation.

**1687** Pour bénéficier de l'exonération, le prestataire de formation doit donc demander à la DIRECCTE d'attester qu'il exerce son activité conformément à la réglementation sur la formation professionnelle continue.

**En pratique** L'imprimé de demande d'attestation (n° 3511) est disponible auprès du service des impôts ou par téléchargement (demande d'attestation au titre d'activités s'inscrivant dans le cadre de la formation professionnelle continue).

**1688** La délivrance de l'attestation entraîne l'exonération de TVA au jour de la réception de la demande de l'assujetti par le service ou l'autorité qui a délivré l'attestation.

**Remarque** Le seul enregistrement par l'Administration de la déclaration d'activité du formateur vaut reconnaissance de sa part que les prestations fournies relevaient d'une activité de formation professionnelle continue exonérée. L'Administration ne peut prétendre le contraire alors qu'elle avait délivré au formateur une attestation et n'avait pas annulé l'enregistrement de la déclaration (CAA Lyon, 5 janv. 2012, n° 10LY00987).

Cette exonération s'impose à l'assujetti qui ne peut pas y renoncer.

**Remarque** Ces dernières dispositions ont été, à plusieurs reprises et encore récemment, jugées incompatibles avec la directive européenne TVA puisqu'elles permettent de soumettre à la TVA l'activité d'un organisme formateur qui ne demande pas, volontairement, d'attestation. Cette attestation institue donc une sorte d'option possible pour l'exonération ou non à la taxe. Toutefois, à ce jour cette décision qui n'a pas fait l'objet d'un pourvoi en cassation n'a donné lieu à aucune réaction du législateur ou de l'Administration (CAA Marseille, 12 juin 2007, n° 04MA01438 ; CAA Lyon, 5 janv. 2012, n° 10LY00987).

**IMPORTANT** Le retrait de l'attestation entraîne obligatoirement l'assujettissement à la TVA des opérations de formation professionnelle continue à compter de la date de sa notification à l'assujetti. Devront dans ce cas être soumis à la TVA, sauf application de la franchise en base, les encaissements postérieurs à la date de notification à l'assujetti de la décision de retrait, s'ils sont relatifs à des opérations dont le fait générateur est intervenu également après cette date. En revanche, l'Administration ne peut remettre en cause rétroactivement l'exonération de TVA accordée que si elle apporte la preuve que l'attestation qu'elle a délivrée l'a été au vu de renseignements inexacts fournis par l'organisme de formation (CAA Lyon, 25 oct. 2016, n° 15LY00968).

**1689 Portée de l'exonération** – L'exonération de la TVA s'applique aux prestations de formation professionnelle continue proprement dites dispensées et aux prestations de services ou livraisons de biens qui y sont étroitement liées (logement et nourriture des stagiaires, fournitures de documents pédagogiques).

Les autres opérations éventuellement réalisées par une personne titulaire de l'attestation sont imposables à la TVA dans les conditions habituelles.

**Exemple** Tel est le cas notamment pour :

- des livraisons de matériels ne présentant pas un intérêt pédagogique ;
- des locations de salles aménagées ;
- des prestations de conseil ou de recrutement ;
- des prestations d'enseignement qui ne constituent pas des opérations de formation professionnelle continue au sens des dispositions du Code du travail.

## D. – COURS PARTICULIERS

### ■ Sources

CGI, art. 261, 4°, 4, b ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-50, § 360, 7 juin 2018

**1690** Les cours ou leçons relevant de l'enseignement scolaire, universitaire, professionnel, artistique ou sportif, dispensés par des personnes physiques qui sont rémunérées directement par leurs élèves sont exonérés de TVA.

**1691 Conditions d'exonération** – L'exonération s'applique aux cours ou leçons particuliers :

- dispensés personnellement par des personnes physiques indépendantes, en dehors du cadre de l'exploitation d'un établissement d'enseignement et qui perçoivent directement, de leurs élèves, la rémunération de leur activité enseignante ;
- qui relèvent de l'enseignement scolaire (mathématiques, français, langues étrangères, etc. ), universitaire, professionnel, artistique (chant, piano, danse, etc.) ou sportif (éducation physique, judo, natation, tennis, ski, etc.).

**Remarque** À la lecture de la doctrine administrative, il semble que l'Administration considère, de façon restrictive selon nous, que, pour les cours particuliers relevant d'un discipline sportive, ne peuvent bénéficier de l'exonération que les cours donnés dans une discipline reconnue comme telle par le ministère de l'éducation nationale, de la jeunesse et des sports. Ainsi, à titre d'exemple, selon l'Administration, ne peuvent bénéficier de cette exonération les cours particuliers de yoga (BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-40, 12 sept. 2012, § 360). Par ailleurs, dans une décision de rescrit du 7 juin 2018 (RES-TVA-000002), l'Administration s'appuyant sur un arrêt rendu par la CAA de Marseille en 2013 (CAA Marseille n° 10MA02970, 18 juin 2013) a précisé que l'enseignement d'une activité sportive peut être au nombre des activités exonérées de TVA si cet enseignement vise, même sans conduire à la délivrance d'un diplôme ou d'un brevet, à développer les connaissances et aptitudes des élèves, sans présenter, par conséquent, un caractère purement récréatif. Tel n'est notamment pas le cas du parachutisme ascensionnel nautique qui doit être regardé, lorsqu'il est proposé aux estivants qui fréquentent les plages, comme un loisir

ou une activité récréative, et donc soumis à TVA, quand bien même il nécessite certaines qualités physiques ainsi qu'un minimum de connaissances techniques.

**1692 Lieu d'exercice de l'activité** – En général, les professeurs de mathématiques, de français, de langues étrangères, de piano, de chant, etc. dispensent leurs cours soit à leur propre domicile, soit au domicile de leurs élèves. En revanche, l'initiation à certaines disciplines sportives ou artistiques comme la gymnastique, le judo ou la danse, implique, en principe, que l'enseignant dispose d'un local muni de diverses installations.

**IMPORTANT** L'Administration admet toutefois que les cours ou leçons dispensés à un ou plusieurs élèves soient exonérés de la TVA même si l'enseignant dont l'activité n'implique pas nécessairement l'utilisation d'un local dispose, en qualité de propriétaire ou de locataire, d'un local aménagé à cet effet.

**1693 Exercice indépendant de l'activité** – L'exonération concerne uniquement les enseignants qui exercent leur activité à titre libéral, sans l'aide de salariés et ce, quelle que soit la fonction exercée par lesdits salariés (CE n° 391373, 27 janv. 2017).

**IMPORTANT** Il avait cependant été précisé que ne faisait pas perdre le bénéfice de l'exonération, le fait pour un enseignant dispensant des leçons particulières de s'adjoindre les services bénévoles d'un tiers ou de son conjoint qui ne participent pas aux leçons (Rép. min. de Villiers n° 16436, JOAN 2 juin 2003, p. 4291 ; Rép. min. Ginoux n° 42893, JOAN 11 mai 1981, p. 2016 ; Rép. min. Chevallier n° 7388, JOAN 10 avr. 1989). Bien que ces réponses n'aient pas été reprises dans la base BOFIP de l'Administration, cette solution nous semble pouvoir être maintenue.

**1694** En revanche, les personnes qui enseignent avec l'aide de salariés doivent être soumises au paiement de la TVA. Tel est le cas des professeurs de musique qui enseignent avec le concours de salariés (assistants, accompagnateurs de musique, etc.) et qui, de ce fait, ne perçoivent pas exclusivement la rémunération de leur activité personnelle d'enseignant.

Il en est de même :

- d'un professeur de danse qui est associé avec son conjoint dans le cadre d'une société de fait (ce qui suppose que les deux époux participent à la direction et au contrôle de l'entreprise ainsi qu'aux bénéfices et pertes de la société) et ne peut donc être considéré comme agissant à titre individuel (les recettes perçues par la société de fait sont, en conséquence, soumises à la TVA) ;
- d'un professeur qui a recruté des salariés saisonniers pour remplir des missions d'accueil de stagiaires, de veille radio, d'avitaillement et d'entretien de ses jet-skis (CE, n° 391373, 27 janv. 2017).

**Remarque** L'exonération est maintenue lorsque l'enseignement est dispensé par plusieurs personnes réunies dans un même établissement mais rémunérées directement par leurs élèves respectifs.

### III. Agents généraux d'assurances

#### Sources

CGI, art. 256 A ; CGI, art. 261 C, 2° ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10, § 260 et 300, 1<sup>er</sup> mars 2017 ; BOI-TVA-DED-10-20, § 60, 13 mai 2014

**1695 Principe d'exonération** – Les professionnels qui exercent l'activité d'agents généraux d'assurances se trouvent placés dans le champ d'application de la TVA mais les opérations d'assurance et de réassurance qu'ils réalisent dans le cadre de leur activité réglementée sont exonérées. Les opérations autres que celles d'assurance et de réassurance doivent être soumises au régime de TVA qui leur est propre.

Sont également susceptibles de bénéficier d'une exonération de TVA leurs activités de courtiers d'assurance ou d'enseignement. Cette exonération s'applique quelle que soit la forme sous laquelle l'activité est exercée (individuelle ou société).

**1696 Droit à déduction** – Par principe, les opérations d'assurance, de réassurance et de courtage, exonérées de la TVA ou non soumises à cet impôt en raison des règles de la territorialité, ne peuvent donner lieu à déduction ou à remboursement de la taxe supportée au titre des achats de biens et services qui concourent à la réalisation de ces opérations. Toutefois, ouvrent tout de même droit à déduction :

- les opérations d'assurance ou de réassurance réalisées avec des assurés (personnes physiques ou morales) non domiciliés dans un État de l'Union européenne ;
- les contrats qui couvrent les risques transport, responsabilité produits et services (par exemple l'ingénierie), crédit et caution.

Ainsi, lorsqu'une entreprise industrielle a souscrit un contrat pour ces risques, assurant l'ensemble de ses productions de biens, il est admis à titre de règle pratique que la prime acquittée par l'entreprise en cause soit prise en considération en fonction de son chiffre d'affaires réalisé hors de l'Union européenne par rapport à son chiffre d'affaires total.

## IV. Mandataires judiciaires à la protection des majeurs (MJPM)

---

### 📖 Sources

CGI, art. 261, 4, 8° ter ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-10, § 450, 1<sup>er</sup> mars 2017

**1697** Les mandataires judiciaires à la protection des majeurs (MJPM) exercent à titre habituel les mesures de protection des majeurs que le juge des tutelles leur confie au titre du mandat spécial auquel il peut être recouru dans le cadre de la sauvegarde de justice ou au titre de la curatelle, de la tutelle ou de la mesure d'accompagnement judiciaire (C. act. soc. et fam., art. L. 471-2).

Les prestations de ces mandataires **sont exonérées de TVA** lorsque ces derniers sont inscrits sur la liste préfectorale des MJPM et s'applique à toutes les **sommes qui constituent la contrepartie des prestations réalisées dans le cadre des fonctions précitées quelles que soient** :

- d'une part, **leur dénomination** (prestation de services, gestion de compte, subvention, participation) ;
- et, d'autre part, la **qualité de la personne qui les verse** (majeurs protégés, conseil général, ou tiers).



# Exercice de la profession en commun

## I. Sociétés civiles de moyens (SCM)

### A. – GÉNÉRALITÉS

#### ■ Sources

L. n° 66-879, 29 nov. 1966, art. 36 ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50, § 550, 2 mai 2018

**1698** Instituée par la loi du 29 novembre 1966, la société civile de moyens est un groupement dont l'objet « est la mise en commun des moyens utiles à l'exercice de la profession des membres qui la composent » : fournitures de prestations de services, de moyens matériels, uniquement.

En contrepartie des services rendus, la société exigera de ses associés le remboursement exact des frais avancés. Les recettes de la société civile de moyens sont constituées en principe par les remboursements de frais des associés (et éventuellement des facturations de services rendus à des tiers).

**1699** Son statut fiscal est identique à celui des sociétés de personnes : chaque associé est passible de l'impôt sur le revenu pour la part des résultats correspondant à ses droits sociaux (pour un commentaire détaillé et les modalités de détermination du résultat d'une SCM, V. **3073**).

**Remarque** La SCM doit toutefois être distinguée des autres groupements de moyens (conventions d'exercice à frais communs, contrats de collaboration, cabinets de groupe, conventions de partage de frais et groupements d'intérêt économique). Ces groupements peuvent être exonérés de TVA aux mêmes conditions que la société civile de moyens. La différence essentielle entre la SCM et les groupements de moyens en général est que la SCM possède juridiquement la personnalité morale et peut donc passer des contrats, être employeur, etc.

**1700** La SCM n'exerce pas de véritable activité professionnelle et n'a pas vocation à réaliser un bénéfice. Elle a pour ressources principales, les contributions versées par les associés pour couvrir ses dépenses.

**IMPORTANT** Une SCM n'exerce pas d'activité professionnelle à condition de respecter son objet exclusif, à savoir :

- rendre des services exclusivement à ses associés ;
- ne pas s'immiscer dans l'exercice de la profession de ses associés ;
- ne pas accomplir d'actes de commerce par nature au sens de l'article L. 110-1 du nouveau Code de commerce.

### B. – RÉGIME DE TVA APPLICABLE

#### ■ Sources

CGI, art. 261 B ; BOI-TVA-BASE-10-20-40-30, 13 janv. 2014, §330 ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-40, 4 nov. 2015 ; BOI-TVA-LIQ-20-20, § 480 et 490, 6 juin 2018

#### 1° Principe d'imposition à la TVA

**1701 Principe d'imposition à la TVA** – Par principe, les sociétés civiles de moyens sont soumises à la TVA pour les fournitures de services et les livraisons de biens qu'elles sont susceptibles d'effectuer pour leurs associés ou, le cas échéant, pour des tiers.

**Exemple** Cette situation se rencontre dans une SCM composée d'architectes ou d'avocats.

**1702** Comme tous les redevables de la TVA, les sociétés civiles de moyens doivent donc déposer une déclaration d'existence et répondre aux obligations comptables et déclaratives prévues en matière de TVA.

La base d'imposition à la TVA est déterminée dans les conditions habituelles, étant précisé que les recettes taxables sont constituées de l'ensemble des sommes perçues par la société (des associés et des tiers).

**En pratique** Ces sociétés doivent facturer et acquitter la TVA sur le montant des participations au remboursement de frais versé par leurs membres. En contrepartie, elles peuvent déduire ou obtenir le remboursement de la taxe figurant sur les

factures établies à leur nom par les fournisseurs de biens ou de services. Elles sont soumises, selon les cas, au régime réel d'imposition ou au régime simplifié d'imposition à la TVA et peuvent bénéficier du régime de la franchise en base.

**1703** Lorsqu'elles sont imposables, le taux applicable est :

- le taux normal pour les prestations de services rendues et les biens ou les produits dont elle conserve la propriété et ne fait que conférer sur ces biens un droit de jouissance à ses membres ;
- le taux normalement applicable au bien ou au produit livré lorsque la société livre à ses associés des biens ou produits qui leur sont cédés en toute propriété.

## 2° Possibilité d'exonération pour certaines SCM

**1704** Certaines sociétés civiles de moyens peuvent être exonérées de TVA sur les prestations de services qu'elles fournissent à leurs associés (à l'exclusion des livraisons de biens). Il s'agit des SCM dont les associés exercent une activité exonérée ou placée hors du champ d'application de la TVA.

**En pratique** Est visée ici la majorité des SCM constituées entre professionnels médicaux et paramédicaux. Toutefois, dans les cas rares où l'un des associés perçoit pour certaines de ses opérations des recettes imposables à la TVA (médecin, pharmacien, chirurgien-dentiste qui fait appel à des collaborateurs, etc.), l'exonération de TVA de la SCM est maintenue dès lors que pour chacun des associés concernés, le pourcentage des recettes donnant lieu au paiement de la taxe par rapport à ses recettes totales est inférieur à 20 %.

En outre, pour la première année de franchissement de ce seuil, l'Administration admet de ne pas remettre en cause l'exonération sous réserve :

- qu'aucun changement ne soit intervenu dans la nature ou les conditions d'exercice de l'activité de l'associé ayant dépassé le seuil de 20 % ;
- que l'associé dont les recettes soumises à la TVA excèdent 20 % de ses recettes totales ne fasse plus partie de la SCM au 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant le dépassement ou constitue, pour l'activité en cause, un secteur distinct d'activité.

### a) Conditions d'exonération

#### ■ Sources

CGI, art. 261 B ; BOI-TVA-CHAMP-30-10-40, 4 nov. 2015

**1705** Pour bénéficier de l'exonération de TVA, les trois conditions cumulatives suivantes doivent être remplies.

**1706 1<sup>re</sup> condition : Les services doivent être rendus aux associés** – Les services doivent être rendus aux associés de la SCM. Selon l'Administration, cette condition est satisfaite dès lors que les services sont rendus à titre principal aux associés de la SCM.

Ainsi, elle admet de ne pas remettre en cause l'exonération quand, pour un service déterminé, le montant des sommes versées par des tiers non associés n'excède pas 50 % du montant des totaux des recettes afférentes à cette prestation (sommés versées par des tiers non associés + sommes versées par des associés).

Lorsque la limite de 50 % est atteinte ou dépassée, les recettes afférentes à cette prestation doivent être soumises à la TVA en totalité.

**IMPORTANT** Le Conseil d'État a rendu sur cette question une décision contraire à la doctrine administrative (CE 8 juill. 2002, n° 212867) en jugeant que si les prestations fournies à une personne non adhérente doivent bien être soumises à la TVA dans les conditions de droit commun, les prestations rendues aux membres du groupement restent exonérées, dès lors que les autres conditions d'application de l'article 261 B du CGI sont remplies. Pour parvenir à cette conclusion, le Conseil d'État n'a pas cherché à déterminer si les recettes perçues par le groupement pour les prestations fournies à la personne non-adhérente représentaient un montant égal ou supérieur à 50 % des recettes totales perçues pour cette opération. Il semble donc écarter implicitement cette règle ainsi que la possibilité pour l'Administration de soumettre à la TVA l'intégralité des recettes d'un groupement pour ce motif. Cette décision n'a fait l'objet, à notre connaissance, d'aucun commentaire de l'Administration

**1707 2<sup>de</sup> condition : Les services doivent concourir à la réalisation des opérations exonérées ou exclues du champ de la TVA** – Les services rendus doivent concourir directement et exclusivement à la réalisation des opérations exonérées ou exclues du champ d'application de la TVA des associés.

**IMPORTANT** Les services qui ne sont pas directement nécessaires à l'exercice des activités des associés du groupement ne peuvent donc pas bénéficier de l'exonération. Tel est le cas, en particulier, pour :

- les opérations de restauration ou d'hébergement ;
- les ventes à consommer sur place d'aliments ou de boissons ;
- la mise à disposition de moyens, en personnel ou en matériel, destinés à la satisfaction des besoins privés des associés.

La condition d'exclusivité implique en droit strict que les services rendus par la SCM devraient n'être utilisés par l'associé que pour la réalisation d'opérations ne donnant pas lieu au paiement de la TVA. L'Administration estime cependant que cette condition doit être appréciée avec largeur de vue et qu'il convient d'accorder l'exonération au titre des services qui sont essentiellement destinés à la réalisation d'opérations échappant à l'imposition.



**1708 3<sup>e</sup> condition : Les remboursements doivent correspondre exactement à la part incombant à chaque associé – Les sommes réclamées aux associés doivent correspondre exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes.**

Ainsi, la SCM **ne peut percevoir des remboursements déterminés de manière forfaitaire ou excédant ses dépenses réelles**. A cet égard, on précise que n'a pas été jugé comme constituant une répartition forfaitaire, la méthode d'un GIE qui répartissait spécifiquement à chacun des membres les charges individualisables et, pour les seules charges non individualisables, utilisait une clé de répartition fondé sur le chiffre d'affaires de chacun de ses membres au regard du chiffre d'affaires global du groupement. Toutefois, l'Administration admet de ne pas remettre en cause l'exonération lorsque, en tout état de cause, la SCM n'a pas facturé aux associés des sommes excédant ces charges de fonctionnement (dépenses, amortissement). La SCM peut toutefois demander à ses associés des avances de trésorerie à condition de procéder à leur apurement, au moins une fois par an lors de la répartition des dépenses effectives.

Cet apurement est subordonné à la présentation à chaque adhérent d'un décompte faisant apparaître :

- le montant total des avances qu'il a consenties au groupement ;
- le détail des divers frais dont le remboursement lui incombe personnellement ;
- le solde, créditeur ou débiteur, de son compte.

Si le solde de son compte est débiteur, l'adhérent est amené à effectuer un complément de versement. Si ce solde est créditeur, il est remis à la disposition de l'adhérent.

**IMPORTANT** Avant le 31 mars 1991, les sociétés civiles de moyens d'avocats étaient susceptibles de bénéficier de cette exonération de TVA. À compter de cette date, cette exonération a cessé de s'appliquer à ces sociétés civiles qui doivent délivrer à leurs membres adhérents des factures mentionnant la TVA.

Toutefois, les répartitions de frais effectuées par les groupements de fait constitués entre avocats dont le seul objet est de répartir des dépenses communes entre leurs membres (cabinets de groupe) demeurent non soumises à la TVA (BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10, 12 sept. 2012, § 140).

## b) Incidences du bénéfice de l'exonération de TVA

### 📄 Sources

BOI-TVA-CHAMP-30-10-40, § 210, 4 nov. 2015

**1709** Les SCM qui ne réalisent aucune opération taxable à la TVA n'ont aucune obligation en matière de TVA (toutefois, (V. 1711)). Corrélativement, elles ne peuvent opérer aucune déduction de la TVA facturée par leurs fournisseurs.

**Remarque** Sont donc visées ici les SCM dont les recettes sont exclusivement constituées par le remboursement des charges facturées aux associés bénéficiant de l'exonération. Toutefois, si, au cours de l'année, elles réalisent quelques opérations soumises à la taxe (factures à des non-associés par exemple), elles devront au titre de ces quelques opérations déposer une déclaration CA 3 (régime des redevables occasionnels).

**1710** Les SCM qui bénéficient de l'exonération pour les services rendus aux associés et qui par ailleurs fournissent régulièrement des prestations de services à des tiers (par définition soumises à la TVA) sont redevables de la TVA dans les conditions de droit commun. Elles doivent donc à ce titre souscrire au service des impôts des entreprises les déclarations de chiffre d'affaires habituelles.

## c) Obligations déclaratives liées à l'exonération de TVA

**1711** Outre les éventuelles déclarations qu'elles sont tenues de produire au titre de leurs opérations soumises à la TVA, les SCM qui entendent bénéficier de l'exonération doivent souscrire leur déclaration n° 2036 en isolant et en distinguant (en les soulignant d'un trait) les dépenses communes dont le remboursement est exonéré de TVA.

## d) Autres groupements soumis aux mêmes dispositions

### 📄 Sources

BOI-TVA-CHAMP-30-10-40, § 20 et 30, 4 nov. 2015

**1712** Légalement constitué ou pas, il s'agit de tout groupement qui aurait pour objet de permettre à ses associés l'utilisation commune de moyens nécessaires à la profession. Ces groupements sont exonérés de TVA dès lors que les trois conditions énumérées pour les SCM sont réunies

**1713** À défaut, le groupement de moyens relève de la TVA.

Sont concernés :

- les conventions de partage de frais ;
- les groupements d'intérêt économique (GIE) ;
- les groupements de fait constitués entre professionnels ;
- certaines associations sans but lucratif (groupements professionnels ou syndicats patronaux ou ouvriers).

## II. Contrat de collaboration

### A. – GÉNÉRALITÉS

#### 📖 Sources

L. n° 2005-882, 2 août 2005

**1714** Seuls peuvent recourir au contrat de collaboration libérale les **professionnels libéraux soumis à un statut législatif ou réglementaire, ou dont le titre est protégé** (professions libérales réglementées) à l'exception :  
 – des **officiers publics ou ministériels** (avocat à la Cour de cassation et au Conseil d'État, avoué près une cour d'appel, huissier de justice, notaire, commissaire-priseur judiciaire, greffier des tribunaux de commerce) ;  
 – des **administrateurs judiciaires et des mandataires judiciaires** ;  
 – et des **commissaires aux comptes**.

Ce contrat, fréquemment utilisé par les chirurgiens-dentistes et les masseurs-kinésithérapeutes, prévoit la mise à la disposition par un confrère (titulaire du cabinet) au profit d'un autre (assistant-collaborateur) du matériel, des locaux et souvent de la clientèle, moyennant le versement d'une redevance (souvent dénommée à tort « rétrocession d'honoraires »), habituellement calculée d'après un pourcentage sur les honoraires.

**1715 Définition du collaborateur libéral** – La loi prévoit expressément que le collaborateur libéral doit exercer :

- la **même activité que le professionnel** (individuel ou société) avec lequel il a conclu un contrat de collaboration ;
- en **toute indépendance**, sans lien de subordination.

Il peut également **compléter sa formation et se constituer une clientèle personnelle**.

Le régime de responsabilité applicable au collaborateur libéral est fixé par les règles statutaires propres à chaque profession.

**1716 Caractéristiques du contrat de collaboration** – Le contrat de collaboration libérale doit être conclu dans le respect des règles régissant la profession, fixées par les ordres ou les autorités professionnelles.

Le contrat doit être établi par écrit et préciser :

- sa **durée**, indéterminée ou déterminée, en mentionnant dans ce cas son terme et, le cas échéant, les conditions de son renouvellement ;
- les modalités de la **rémunération** ;
- les **conditions d'exercice de l'activité**, et notamment les conditions dans lesquelles le collaborateur libéral peut satisfaire les besoins de sa clientèle personnelle ou exercer sa profession (V. 4) ;
- les conditions et les **modalités de sa rupture**, ainsi qu'un délai de **préavis**.

En cas de non-respect de ces règles, le **contrat est frappé de nullité**.

### B. – RÉGIME FISCAL

**1717** L'assistant-collaborateur exerce son métier en toute indépendance et sous sa responsabilité personnelle. Son **statut social et fiscal est le même que celui des autres professionnels libéraux** qui exercent en qualité de professionnels indépendants.

Sauf à bénéficier du régime de la franchise de TVA (V. 1449), le titulaire du cabinet est quant à lui assujéti à la TVA pour les redevances qu'il facture et perçoit et relève des obligations déclaratives des redevables ordinaires.

Les sommes perçus au titre des redevances, **doivent s'apprécier dans leur globalité, pour la détermination du dépassement du seuil de la franchise en base, et non individuellement par collaborateur**.

**Remarque** Les sommes perçus au titre de ces redevances sont réputées H.T.

### C. – CAS PARTICULIERS DES AVOCATS

#### 📖 Sources

BOI-TVA-BASE-10-20-40-30, § 90 et § 150, 13 janv. 2014

**1718** Pour la détermination de la base d'imposition à la TVA des avocats exerçant sous le statut de collaborateur, il convient de distinguer :

- la situation de l'avocat collaborateur qui perçoit des rétrocessions d'honoraires ;
- de celle de l'avocat collaborateur qui perçoit directement les honoraires des clients (V. 1608).

### III. Remplacements

#### A. – REMPLACEMENTS OCCASIONNELS

##### 📖 Sources

BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10, § 240, 7 juin 2018 ; CAA Nancy, 16 déc. 2004, n° 02NC00024

**1719** En cas d'indisponibilité (maladie, congé-formation postuniversitaire, congé hebdomadaire, vacances, exercice d'un mandat électif auprès d'une organisation professionnelle), le titulaire du cabinet peut faire appel à un remplaçant. Si le titulaire exerce une activité exonérée, les honoraires rétrocedés au remplaçant ne sont alors pas passibles de la TVA.

**1720** Toutefois, cette exonération ne s'applique que si :

– l'absence impliquant la nécessité de faire appel à un remplaçant est justifiée ;

Jugé à cet égard que tel n'est pas le cas des remplacements rendus nécessaires pour une formation post-universitaire, dès lors que le titulaire justifie de l'effectivité et de la durée de cette formation qu'en se bornant à produire deux attestations de la Société française de biomatériaux et systèmes implantables relatives au paiement de sommes en règlement de sa cotisation de membre adhérent de la SFBSI [...] avec accès permanent aux stages hebdomadaires et un feuillet non daté sur lequel il apparaît comme membre d'un groupe de travail au Centre hospitalier intercommunal de Montreuil.

– le caractère occasionnel du remplacement est avéré.

Tel n'est pas le cas de onze remplacements successifs d'une durée allant chacun de 5 jours à plus d'un mois et ayant eu lieu entre le mois de mai 1993 et le mois de janvier 1995.

Lorsque ces deux conditions sont réunies, les honoraires rétrocedés au praticien remplaçant ne sont pas soumis à la TVA. Dans l'hypothèse inverse, ils suivent le régime applicable aux remplacements réguliers (V. **1721**).

#### B. – REMPLACEMENTS RÉGULIERS

##### 📖 Sources

BOI-TVA-CHAMP-30-10-20-10, § 220 et 230, 7 juin 2018 ; CAA Paris, 9 nov. 1993, n° 93PA00201 ; CAA Nantes, 10 juill. 1991, n° 89NT00895 ; CAA Nancy, 16 déc. 2004, n° 02NC00024

**1721** Dans le cas de remplacements réguliers (caractère occasionnel non avéré), et en l'absence de convention d'exercice conjoint ou de tout autre contrat de groupe ou d'association présentant les caractéristiques d'une société de fait, les dispositions du **1719** interprétée a contrario sont, selon nos informations, susceptibles de conduire à la situation suivante :

- les honoraires rétrocedés par un professionnel titulaire doivent être soumis à la TVA car ils représentent la rémunération d'une prestation réalisée par un tiers ;
- les honoraires conservés par le professionnel titulaire doivent également être soumis à la TVA car ils représentent la rémunération de la mise à disposition de son local et de son matériel auprès de ce remplaçant (CAA Nancy, 16 déc. 2004, n° 02NC00024).

**En pratique** Toutefois, si le remplaçant (ou le titulaire selon le cas), peut bénéficier du régime de la franchise en base (V. **1449**), il doit délivrer une facture avec la mention spéciale « TVA non applicable, article 293 B du CGI » et n'a pas de TVA à facturer ni à reverser au Trésor public.

**IMPORTANT** Les conséquences fiscales du caractère régulier d'un remplacement, qui s'apprécie en raison des circonstances de fait de chaque cas particulier, sont donc très importantes. Il en résulte que si les remplacements ne semblent plus présenter un caractère occasionnel (en raison de la charge de travail récurrente par exemple), les professionnels titulaires doivent examiner leur situation économique et juridique et en tirer les conséquences. Ils peuvent notamment envisager une association ou un contrat de collaboration et, à cette fin, se rapprocher utilement d'un Conseil.



# Territorialité

## I. Livraisons ou acquisitions de biens hors de France : TVA intracommunautaire

### A. – DÉFINITIONS

#### ■ Sources

CGI, art. 256 bis, I, 3° ; CGI, art. 262 ter, I ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-20, 12 sept. 2012 ; BOI-TVA-CHAMP-30-20-10, 12 sept. 2012

**1722 Acquisitions intracommunautaires de biens** – L'acquisition intracommunautaire correspond à l'obtention du pouvoir de disposer comme un propriétaire d'un bien meuble corporel provenant d'un autre État membre de l'Union européenne à destination de l'acquéreur en France.

**IMPORTANT** La notion d'acquisition intracommunautaire se substitue à la notion d'importation lorsque cette opération est réalisée entre assujettis établis dans deux états appartenant à l'UE (sur la définition du territoire de l'UE, V. 1260).

**1723 Livraisons intracommunautaires de biens** – La livraison intracommunautaire correspond au transfert du pouvoir de disposer d'un bien meuble comme un propriétaire à un acquéreur établi dans un autre État de l'Union européenne que la France.

**IMPORTANT** La notion de livraison intracommunautaire se substitue à la notion d'exportation lorsque cette opération est réalisée entre personnes établis dans deux États appartenant à l'Union européenne (sur la définition du territoire de l'UE (V. 1260). Ici, la notion est toutefois plus large que le simple transfert de propriété, puisque, outre la livraison d'un bien, il peut s'agir de la délivrance ou de la remise d'un matériel, d'apports en société, de fourniture d'électricité, gaz, chaleur, froid, d'un contrat de location-vente, d'une vente à tempérament ou d'une vente avec clause de réserve de propriété.

**1724** La livraison intracommunautaire à un assujetti dans un État membre est soumise à la TVA au taux zéro ce qui signifie que la livraison n'est en pratique pas soumise à la TVA, mais que la TVA supportée par le professionnel qui réalise cette livraison reste déductible.

### B. – LIEU D'IMPOSITION

#### ■ Sources

CGI, art. 256 bis ; CGI, art. 262 ter et 289 C ; CGI, ann. III, art. 96 J à 96 M ; BOI-TVA-CHAMP-10-10-40-20, § 330 et s., 12 sept. 2012

**1725 Acquisitions intracommunautaires de biens** – L'acquisition intracommunautaire d'un bien meuble corporel par un professionnel assujetti est taxable en France lorsque la France est le pays d'arrivée du bien.

Certaines rares acquisitions intracommunautaires bénéficient d'une exonération (CGI, art. 262 ter, II) (acquisitions intracommunautaires de biens dont la livraison en France serait exonérée et des biens visés au II de l'article 291 du CGI ou acquisitions intracommunautaires pour lesquelles l'acquéreur non établi en France bénéficierait du remboursement total de la taxe (CGI, art. 271, V) qui serait due au titre de l'acquisition).

**En pratique** Si l'acquéreur français est en mesure de s'identifier à la TVA auprès du vendeur par la communication de son numéro de TVA intracommunautaire, la TVA fera l'objet en France d'une auto-liquidation par l'acquéreur. Ladite auto-liquidation s'entend de la neutralisation de la TVA collectée pour le compte du Trésor public français, par l'imputation de cette même TVA en TVA déductible (si bien sûr le bien ouvre droit à déduction) sur les autres biens et services. On parle d'opération blanche.

Une déclaration d'échanges de biens (DEB) est à établir par le client français auprès du service des douanes si le seuil de 460 000 € d'acquisition est atteint au cours de l'année précédente ou franchi au cours d'une même année (CGI, ann. IV, art. 41 sexies B). L'Administration des douanes a publié le 18 décembre 2018 une instruction BOD n° 7278 relative à cette déclaration et à laquelle il peut être utile de se reporter.

Sur la facture, le vendeur (fournisseur) étranger fera apparaître son numéro de TVA intracommunautaire et celui de l'acheteur français afin d'établir sa facture hors taxes. Il appartiendra au client français (ou à son mandataire s'il n'est pas lui-même établi en France et s'il en a désigné un) de s'acquitter spontanément de ses obligations en matière de TVA en France. Le fournisseur doit apporter la preuve de la sortie effective du bien du territoire communautaire vers l'autre État, par tout moyen : facture de livraison, carnet de route des camions, attestation, etc.

**Exemple** L'achat d'un matériel allemand réalisé par un professionnel assujéti en France identifié à la TVA est soumis à la TVA en France. La taxe sera due par le professionnel français qui va toutefois, dans le même temps et si le bien ouvre droit à déduction, déduire la TVA afférente à son acquisition.

**1726** Par **dérogation à cette règle**, lorsqu'un bien acquis par un professionnel établi en France est expédié ou transporté dans un autre État membre que la France, le lieu de l'acquisition sera quand même réputé se situer en France et la TVA due en France :

- si le professionnel a donné au vendeur son numéro d'identification à la TVA en France ;
- et s'il n'établit pas que l'acquisition a été soumise à la TVA dans l'autre État membre (mécanisme dit du filet de sécurité).

Dans ce cas, la **taxe due sur cette acquisition n'ouvre pas droit à déduction** mais, si l'acquéreur justifie par la suite que l'acquisition a été effectivement soumise à la taxe dans l'État membre où est arrivé le bien, la base d'imposition en France est diminuée du montant de celle qui a été retenue dans cet État. La demande de restitution doit alors être présentée selon la **procédure contentieuse** et le professionnel doit **fournir une attestation de l'Administration fiscale de l'État membre dans lequel le bien a été livré**.

Enfin, les professionnels ne réalisant que des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, (bénéficiaire de la franchise en base par exemple) peuvent procéder, dans la limite d'un seuil annuel fixé à 10 000 €, à des acquisitions intracommunautaires non soumises à la TVA (régime dit des « Personnes bénéficiant d'un régime dérogatoire » ou « PBRD ») (CGI, art. 256 bis, I, 2° ; V. **1738**).

**1727 Livraisons intracommunautaires de biens** - Une livraison intracommunautaire réalisée à partir de la France relève en principe de la TVA française. Toutefois, en pratique, les livraisons intracommunautaires sont exonérées de TVA en France dès lors que :

- la livraison est effectuée à titre onéreux ;
- le professionnel vendeur est assujéti à la TVA ;
- l'acquéreur est un assujéti ne relevant pas du régime dérogatoire défini au **1733**.

**IMPORTANT** Toute livraison intracommunautaire est exonérée dans l'État de départ des biens, sous réserve que :

- le vendeur se soit fait communiquer et ait authentifié le numéro de TVA intracommunautaire de l'acquéreur bénéficiaire ;
- ce numéro soit obligatoirement inscrit, tout comme celui du vendeur, sur la facture de vente ou d'avoir.

À défaut, la livraison sera réputée effectuée sur le territoire français et sera donc assujéti à la TVA au taux habituel.

**1728** Une déclaration d'échanges de biens (DEB) est à établir auprès du service des douanes dès le 1<sup>er</sup> euro pour le professionnel vendeur. Toutefois, les bénéficiaires de la franchise en base de TVA sont dispensés de cette obligation (BOI-TVA-DECLA-20-20-40, 12 sept. 2012, § 20).

**En pratique** Les entreprises peuvent transmettre une déclaration papier ou une déclaration par voie électronique en utilisant le service en ligne de l'Administration des Douanes « DEB sur Pro.Dou@ne ». Elle est toutefois obligatoirement souscrite par voie électronique par les très rares professionnels qui auraient réalisé au cours de l'année civile précédente des expéditions ou des introductions d'un montant hors taxes supérieur à 2 300 000 €, ou atteint ce seuil en cours d'année (CGI, art. 289 C, 3).

**1729** La facture est nette de taxe.

Sur ladite facture sont indiqués : les numéros de TVA du vendeur et de l'acheteur, la mention « exonération TVA, art. 262 ter, 1 du CGI ».

## C. – BASE D'IMPOSITION, FAIT GÉNÉRATEUR ET EXIGIBILITÉ

### ■ Sources

CGI, art. 269

**1730** La base d'imposition est constituée selon les modalités prévues dans le cadre du régime intérieur (V. **1277**). L'exigibilité intervient en principe le 15 du mois suivant celui au cours duquel s'est produit le fait générateur, c'est-à-dire la mise à disposition du bien. Toutefois, l'exigibilité intervient à la date de réception de la facture si celle-ci intervient avant le 15 du mois suivant celui au cours duquel est intervenue la mise à disposition.

**1731** Concrètement, la situation en matière d'exigibilité peut se résumer selon le tableau ci-dessous :

Date d'exigibilité de la TVA en matière de TVA intracommunautaire

Date d'acquisition	Date de délivrance de la facture	Exigibilité
2 janvier	12 janvier	12 janvier
10 janvier	2 février	2 février
10 janvier	2 janvier	10 janvier
10 janvier	17 février	15 février

## D. – MISE EN ŒUVRE DU RÉGIME INTRACOMMUNAUTAIRE POUR LES LIVRAISONS DE BIENS

**1732 Règle générale** – Lorsqu'un professionnel assujéti agissant en tant que tel et établi en France réalise la livraison d'un bien meuble auprès d'un assujéti redevable établi dans un autre État membre de l'UE, l'opération n'est pas soumise à la TVA en France.

**IMPORTANT** La mention « exonération de la TVA, art. 262 ter I » doit obligatoirement figurer sur la facture du professionnel qui est établie HT.

La TVA est déclarée et payée au taux en vigueur dans l'État de destination par l'assujéti établi dans cet État.

**IMPORTANT** Le professionnel qui réalise la livraison à l'obligation de s'assurer de la qualité d'assujéti de son client et de la validité de son numéro d'identification à la TVA et doit établir une déclaration d'échange de biens (DEB). L'Union européenne met à cette fin sur internet un service permettant de vérifier la validité d'un numéro d'identification à la TVA à l'adresse suivante : [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/vieshome.do?locale=fr](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vieshome.do?locale=fr).

Pour un vendeur français, la facture sera établie HT et il appartiendra au client de l'autre État membre d'autoliquider la TVA dans son pays. Une DEB sera établie dès le 1<sup>er</sup> euro s'agissant d'une expédition pour le vendeur français.

Sur sa déclaration CA 3, il portera ligne 06, cadre A la base HT de sa vente (livraison) au titre des opérations non imposables à la TVA.

Si le professionnel relève du régime simplifié d'imposition, le vendeur portera ce montant à la ligne 04 de sa déclaration CA 12.

**1733 Exceptions : régime des ventes à distance** – Une livraison intracommunautaire réalisée par un professionnel établi en France, contrairement au régime général prévu ci-dessus, **reste imposable en France lorsque :**

► le montant total des livraisons intracommunautaires qu'il a réalisées dans l'État de destination du bien pendant la période d'imposition est inférieur à un seuil fixé par chaque État membre ;

Ces seuils étaient en avril 2018 fixés à 100 000 € HT en Allemagne, au Luxembourg et au Pays-Bas et à 35 000 € HT en Belgique, en Autriche, à Chypre, en Espagne, en Finlande, en Grèce, en Irlande, en Italie, à Malte, au Portugal, en Slovaquie, en Lettonie et en Lituanie, 25 305 € (118 000 RON) en Roumanie, 31 390 € (30 000 SEK) en Suède, 37 859 € (160 000 PLN) en Pologne, 35 791 € (70 000 BGN) en Bulgarie, 36 291 € (270 000 HRK) en Croatie, 44 873 € (1 140 000 CZK) en République Tchèque et 37 595 € (280 000 DKK) au Danemark. Pour la Grande-Bretagne, le seuil est de 70 000 Livres anglaises.

► le bien livré est acquis par :

- un particulier,
- une personne morale non assujéti,
- un assujéti réalisant exclusivement des livraisons de biens ou des prestations de services n'ouvrant pas droit à déduction.

**1734** Ce régime, dit du régime des ventes à distance, peut être résumé de la manière suivante :

### Régime des ventes à distance

- Fournisseur professionnel français  
- TVA payable en France  
- Taux français  
- TVA reversée par le professionnel français



Acquéreur allemand  
(particulier, personne morale non assujéti, ou, assujéti n'ayant aucun droit à déduction)

**1735** En cas de **dépassement du seuil** au cours de l'année ou de l'année civile précédente, ou d'option pour la non-application du dispositif, la livraison intracommunautaire est exonérée de TVA française et l'acquéreur supporte la TVA allemande.

**Exemple** Si un professionnel français a réalisé en 2018 des ventes à distance à destination de l'Allemagne pour un montant égal ou supérieur à 100 000 €, la TVA Allemande est applicable dès le 1<sup>er</sup> euro pour les opérations réalisées en 2019. Si ce professionnel avait réalisé en 2018 des ventes à distance à destination de l'Allemagne pour un montant limité à 60 000 €, la TVA française resterait applicable durant le courant de l'année 2018 tant que le seuil de 100 000 € n'est pas atteint. La vente à distance effectuée en 2019 à destination de l'Allemagne qui a pour effet le dépassement de ce seuil ainsi que les ventes ultérieures seront situées en Allemagne

## E. – MISE EN ŒUVRE DU RÉGIME INTRACOMMUNAUTAIRE POUR LES ACQUISITIONS DE BIENS

**1736 Règle générale** – Lorsque l'acquisition d'un bien meuble corporel est réalisée par un assujéti redevable établi en France (architecte, avocat, etc.) auprès d'un fournisseur établi dans un autre pays de l'Union européenne, l'acquisition est soumise à la TVA française au taux applicable en France.

En effet, ce dernier va :

- recevoir et régler la facture HT de son fournisseur (pour lequel l'opération constitue une livraison intracommunautaire exonérée) ;

- déclarer ce montant HT en tant qu'opération imposable sur l'imprimé CA 3 (ligne 3, cadre A) ;
- reporter ce montant HT et la TVA correspondante au taux en vigueur au cadre B (exemple ligne 8 pour le taux normal à 20 %) ;
- faire apparaître ligne 17 « dont TVA sur acquisitions intracommunautaires » du même cadre B le montant de la TVA correspondante.

**En pratique** Pour les professionnels relevant du régime simplifié d'imposition, l'acquisition intracommunautaire doit être portée sur la déclaration CA 12 :

- ligne 14 pour la TVA collectée,
- et ligne 20 ou 23 pour la TVA déductible.

**1737** Toutefois, sous réserve que le bien ouvre droit à déduction, la taxe ainsi supportée est immédiatement déductible dans la même déclaration. En pratique, l'acquéreur va donc imputer immédiatement la taxe ainsi déclarée sur le montant de la TVA qu'il a à verser au Trésor. Cette opération est donc en principe neutre en termes de trésorerie (imposition déduction immédiate).

L'assujetti redevable devra porter ligne 19 ou ligne 20, selon qu'il s'agit d'une acquisition d'immobilisation ou de biens et services, le montant de la TVA figurant ligne 16 laquelle comprend la TVA portée ligne 17 (sur la déclaration CA12, le montant de la TVA déductible se reporte ligne 20 ou 23).

Le montant porté en TVA déductible compensera ainsi le montant identique porté en TVA collectée.

**IMPORTANT** Même si l'opération est neutre, elle doit être obligatoirement déclarée. L'absence de déclaration de ces opérations est en effet sanctionnée par une amende fiscale égale à 5 % du montant des droits à déduction non déclarés (CGI, art. 1788 A, 4).

**Exemple** M. Dubois, architecte, a acheté une table de dessin en Allemagne pour un prix HT de 8 000 €. À réception, il a réglé la facture hors taxe libellée en euros. Ce mobilier supporte en France une TVA de 20 %.

Dans sa déclaration de TVA du mois, il inscrira à la ligne 3 (cadre A) la somme de 8 000 € qui viendra s'ajouter au montant des ventes et autres prestations imposables (lignes 1 et 2 du cadre A).

Le montant total est ventilé au cadre B, ligne 8 et fait ressortir la TVA collectée afin de déterminer la TVA due reportée ligne 16. Le montant de la taxe due au titre de l'acquisition intracommunautaire est précisé ligne 17.

Parallèlement, le montant de TVA correspondant est porté ligne 19 (cadre B) « biens constituant des immobilisations » en déduction de la taxe due.

**1738 Exception pour les personnes bénéficiaire du régime dérogatoire (PBRD)** – Sauf option pour le régime de droit commun, les professionnels agissant en tant qu'assujettis et réalisant exclusivement des opérations n'ouvrant pas droit à déduction (bénéficiaires de la franchise en base, secteurs exonérés sans possibilité d'option tels que les professionnels du secteur médical ou de l'enseignement, etc.) bénéficient d'un régime dérogatoire leur permettant de ne pas soumettre à la TVA française leurs acquisitions intracommunautaires de biens et d'appliquer le taux en vigueur dans le pays d'acquisition.

**Remarque** Lorsque le taux de TVA en vigueur dans le pays d'acquisition est supérieur à celui applicable en France, le professionnel peut toutefois opter pour l'imposition de ces acquisitions à la TVA française. Cette option prend effet au premier jour du mois au cours duquel elle est exercée et s'applique jusqu'au 31 décembre de la deuxième année qui suit celle de l'option. L'option est par ailleurs tacitement reconduite pour deux années civiles sauf dénonciation formulée au moins deux mois avant l'expiration de chaque période. Cette décision demande donc à être réfléchie notamment au regard des futurs investissements que le professionnel entend faire.

**1739** Pour bénéficier du dispositif, les professionnels concernés ne doivent pas réaliser d'acquisitions intracommunautaires pour un montant global supérieur à 10 000 € HT par an.

Lorsque toutes ces conditions sont remplies, le paiement de la TVA se fait auprès du fournisseur établi dans l'autre État membre au taux en vigueur dans ce pays.

**IMPORTANT** Toutefois, si le fournisseur applique le régime des ventes à distance (V. 1733), c'est la TVA française qui s'appliquera.

**Exemple** Un médecin français acquiert un matériel médical au Luxembourg pour un prix hors taxe de 9 000 €, imposable au taux de 17 %.

À moins qu'il ne désire opter pour la TVA française, il réglera cet achat au vendeur luxembourgeois pour un montant TTC de :  $9\,000 \times 1,17 = 10\,530$  €.

Le montant total TTC de cette acquisition constituera une immobilisation amortissable dans le patrimoine professionnel du médecin.

**1740** En cas de dépassement du seuil de 10 000 €, l'acquisition dont le montant fait franchir ce seuil ne peut plus bénéficier du dispositif. Cette dernière sera imposée au taux français dans sa totalité.

**Exemple** Si le même médecin français achète par la suite et au cours de la même année un autre matériel pour une valeur de 2 000 € HT, ces 2 000 € seront imposés en totalité à la TVA française.

La fraction du seuil non utilisée, soit 1 000 €, ne pourra pas être imposée à la TVA luxembourgeoise.

Le médecin devra alors déclarer sur un imprimé CA 3 (cadre A, ligne 3) le montant HT de son acquisition, sur lequel il devra acquitter la TVA au taux normal de 20 %, le règlement auprès de son fournisseur luxembourgeois s'effectuant pour le montant HT.



Le dépassement du seuil de 10 000 €, ou l'option pour la TVA française, oblige la PBRD à établir une déclaration de TVA (formulaire CA 3) auprès de l'Administration.

## II. Livraisons ou acquisitions de biens hors de France : TVA externe (avec les pays tiers à l'UE)

### A. – PRINCIPE

**1741** Le régime externe en matière de livraisons de biens est relativement simple dans son principe :

- les exportations sont exonérées ;
- les importations sont imposables à la TVA française.

Peu susceptible de concerner les professionnels libéraux hors le cas d'acquisitions de biens à l'étranger (hors Union européenne), nous présentons ci-dessous un bref résumé du dispositif.

### B. – EXPORTATIONS

#### 📖 Sources

CGI, art. 262, I ; BOI-TVA-CHAMP-30-30, 1<sup>er</sup> janv. 2019

#### 1742

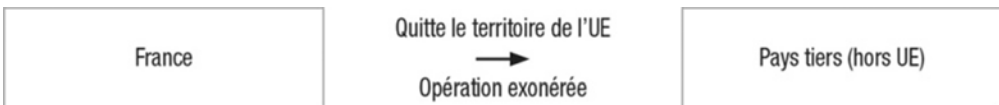


Schéma d'exportation

**1743** Lors du passage à la frontière, il sera délivré un document, le **document administratif unique (DAU)** qu'il conviendra de conserver à l'appui de la comptabilité afin de justifier la sortie du bien du territoire de l'Union européenne.

La facture établie par le professionnel français doit comporter la mention « **exonération de TVA, article 262, I du CGI** ».

**En pratique** Si le professionnel vendeur relève du régime réel d'imposition, il doit porter cette opération sur sa déclaration CA 3 à la ligne 04. S'il relève du régime simplifié d'imposition, cette opération est portée à la ligne 02 de la déclaration CA 12.

**IMPORTANT** Les professionnels réalisant des exportations conservent leur droit à déduction bien que cette opération soit exonérée.

### C. – IMPORTATIONS

#### 📖 Sources

CGI, art. 291 ; BOI-TVA-CHAMP-10-20-40, § 230, 3 mai 2017

#### 1744

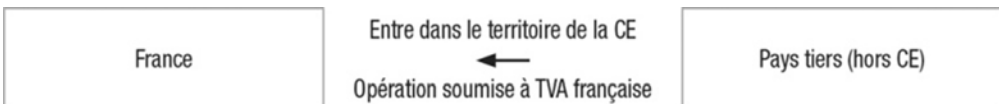


Schéma d'importation

**1745** Lors du passage à la frontière, la taxe devra être acquittée par l'importateur (c'est-à-dire le professionnel français qui importe le bien) auprès des services de la douane. Le **DAU** permettra de justifier l'acquittement de la taxe et, par conséquent, de pouvoir la récupérer.

**1746** On signale toutefois que certaines importations sont exonérées de TVA (CGI, art. 291, II). Il en est notamment ainsi :

- des importations de prothèses dentaires et éléments séparés de prothèses importés par les dentistes ;

- des importations d'organe, de sang total et de laits humains ou autres produits d'origine humaine utilisés à des fins médicales ;
- des importations d'œuvres d'art originales, de timbres, objets de collection ou d'antiquité, lorsque cette importation est réalisée directement à destination d'établissements agréés par le ministre de la culture et de la communication ;
- les produits contenus dans les bagages personnels des voyageurs en provenance de pays tiers dans la limite de certains montants et sous réserve qu'aucune démarche commerciale ne puisse en résulter.

**IMPORTANT** Si le preneur est un assujéti à la TVA, il n'a pas de mention particulière à faire sur sa déclaration CA 3 au regard de la TVA payée en douane. En revanche, si le bien acquis ouvre droit à déduction, il doit porter la TVA déductible sur la ligne adéquate de sa déclaration de TVA (le DAU permettant de récupérer la TVA payée à la douane).

### III. Prestations de services rendues hors de France : principes généraux

#### A. – TEXTES DE RÉFÉRENCE

##### ■ Sources

CGI, art. 259-0 à 259 D

**1747** Les dispositions régissant les modalités d'imposition des prestations de services intracommunautaires ont été principalement modifiées par l'article 102 de la loi de finances pour 2010 qui a transposé en droit interne les directives n° 2008/8/CE du 12 février 2008 et n° 2008/117/CE du 16 décembre 2008.

**IMPORTANT** Ces modifications intervenues en matière de TVA et de territorialité des prestations de services rendues ou reçues sont applicables **quand bien même le professionnel exercerait en France une activité expressément exonérée de TVA ou bénéficiant de la franchise en base.**

On rappelle à cet égard que toutes les professions libérales sont assujéties à la TVA.

En effet, selon le cas, au regard de la TVA, le professionnel libéral peut être en situation, d'assujéti redevable, d'assujéti redevable partiel, d'assujéti non redevable, d'assujéti partiel ou d'assujéti exonéré (V. **1342**).

**Au sens des opérations intracommunautaires de services, il a donc toujours la qualité d'assujéti.**

De cette notion seront déterminées les règles de territorialité, c'est-à-dire le lieu où sera versée la TVA, au travers d'un **principe général de taxation**. Ces règles peuvent varier selon la situation du libéral qui agit soit en tant que client (appelé « preneur »), soit en tant que prestataire.

Ces dispositions, codifiées aux articles 259-0 et suivants du CGI, prévoient désormais des règles différentes de détermination du lieu d'imposition d'une prestation de service selon que cette dernière est effectuée ou non entre assujétis. Lorsque la nature spécifique de certaines prestations l'exige, des critères particuliers sont toutefois maintenus pour permettre l'imposition de la prestation sur le lieu de consommation effective ou de réalisation (prestations sur des immeubles par exemple).

#### B. – PRÉSENTATION SCHÉMATIQUE ET OBLIGATIONS PARTICULIÈRES

##### ■ Sources

CGI, art. 259-0 à 259 D ; BOI-TVA-CHAMP-20-50, 7 nov. 2018

**1748 Principes d'imposition** – Schématiquement, pour les prestations de services dont le fait générateur de la TVA (V. **1297**) est intervenu à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010 et selon le principe général de taxation applicable en matière de TVA, le lieu d'imposition d'une prestation de service est celui où :

➤ **le preneur est établi lorsque ce dernier agit en tant qu'assujéti (V. 1760) ;**

Pour l'application de ces dispositions, est considéré comme établi en France tout professionnel qui a en France :

- le siège de son activité économique ou, à titre subsidiaire, un établissement stable (CJUE, 16 oct. 2014, aff. 605/12) ;
- à défaut, son domicile ou sa résidence habituelle (BOI-TVA-CHAMP-20-50-20, § 1, 1<sup>er</sup> août 2018).

À titre de repère mnémotechnique, on parle dans cette hypothèse d'une opération « **B to B** » pour « business to business » à traduire par « entre professionnels ».

➤ **le prestataire est établi lorsque le preneur n'agit pas ou n'a pas la qualité d'assujéti (V. 1766 ; BOI-TVA-CHAMP-20-50-20, § 270, 1<sup>er</sup> août 2018).**

Là aussi, de manière mnémotechnique, on parle ici d'une opération « **B to C** » pour « business to consumer » à traduire par « un professionnel vis-à-vis d'un particulier ».

Au cas d'espèce seuls le particulier, le professionnel agissant pour ses besoins personnels ou une administration publique sont à considérer comme des non-assujettis.

**En pratique** Les règles relatives à la territorialité des prestations de services ont vocation à s'appliquer dans tous les États membres de l'Union européenne, de sorte qu'elles ne doivent pas donner lieu à des distorsions de concurrence. Toutefois, dans l'hypothèse de difficultés trouvant leur origine dans des divergences d'interprétation entre États membres (cas de non imposition ou de double imposition), les professionnels qui y sont confrontés sont invités par l'Administration à saisir le réseau SOLVIT afin que leur dossier fasse l'objet d'une procédure de conciliation entre les administrations nationales.

**1749** Toutefois, dans certains cas qualifiés de dérogatoires, ces règles générales sont écartées afin de mieux tenir compte du principe d'une imposition sur le lieu de consommation ou de réalisation effective des services (V. **1770**).

**1750 Obligations – Déclaration européenne de services (DES)** – Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, tout professionnel réalisant des prestations dans un Etat de l'UE autre que celui de son établissement doit, outre les obligations déclaratives classiques, souscrire une **déclaration européenne de services (DES)** (BOI-TVA-DECLA-20-20-40, 12 sept. 2012, § 1.30 et s. ; CGI, art. 259 B). Cette déclaration prend la forme d'un état récapitulatif mensuel des clients auxquels des services ont été fournis.

La DES doit être fournie par toute personne physique ou morale :

- établie en France (ailleurs que dans un département d'outre-mer) ;
- qui réalise une prestation de services au profit d'un assujetti agissant en tant que tel qui est établi dans un autre État membre de l'Union européenne ;
- dont la localisation de la prestation est située dans cet autre État membre et ne bénéficie pas d'une exonération dans cet État.

Cette déclaration, qui peut être établie par une tierce personne, doit être déposée :

- dès le premier euro ;
- au plus tard le dixième jour ouvrable du mois qui suit celui au cours duquel la TVA est devenue exigible dans l'autre État membre au titre des prestations de services réalisées ou au cours duquel une régularisation commerciale est notifiée au preneur.

Les prestations de services exonérées dans l'État membre du preneur n'ont pas à être déclarées sur la DES.

**1751** Pour satisfaire à leur obligation, les assujettis doivent utiliser le **téléservice DES** accessible via le portail de l'administration des Douanes à l'adresse suivante : <https://pro.douane.gouv.fr>. Le service comporte un module de simulation et qui permet l'archivage des déclarations et offre deux modes de transmission des données : la saisie en ligne (mode DTI) et l'importation de fichiers privés au format XML (mode DTI+).

**En pratique** Pour obtenir plus de précisions sur les modalités d'accès au téléservice et télécharger le manuel utilisateur, l'assujetti peut consulter la documentation qui se trouve sur le portail des téléservices douaniers [Prodou@ne](mailto:Prodou@ne).

Toutefois, les prestataires qui bénéficient du régime de la franchise en base peuvent souscrire cette déclaration sur support papier : l'imprimé papier peut être téléchargé sur le site [www.douane.gouv.fr](http://www.douane.gouv.fr) (rubrique « les formulaires douaniers »).

Sur les sanctions en cas de non-respect de ces obligations (V. **1447**).

## C. – NOTIONS FONDAMENTALES

**1752** La notion d'assujetti, entendue comme elle doit l'être en matière de territorialité, est donc désormais d'une importance capitale pour la détermination du lieu d'imposition d'une prestation de service. Il en est de même des notions de siège économique de l'activité, d'établissement stable, de domicile ou de résidence habituelle. Nous rappelons donc ci-dessous la définition de ces différentes notions.

**1753 Notion d'assujetti** – Outre les assujettis de droit commun, sont également considérés comme des assujettis au regard des règles de territorialité :

- pour tous les services qui lui sont fournis, un assujetti qui réalise également des opérations dans le cadre d'une activité placée hors du champ d'application de la TVA alors même que les services en cause seraient acquis pour les besoins de l'activité située hors du champ d'application de la TVA ;

**Exemple** Un vétérinaire qui fournit gratuitement à une association des soins à des animaux à la qualité d'assujetti, y compris pour la réalisation de ces opérations. La détermination du lieu d'imposition des prestations de services utilisées pour la fourniture de soins qu'il rend à cette association dépendra donc du lieu d'établissement de ce vétérinaire et non de celui du preneur.

- les personnes morales non assujetties bénéficiant d'un régime dérogatoire (PBRD) (V. **1748**) mais qui ont opté pour l'imposition à la TVA française de leurs acquisitions intracommunautaires et qui se sont vus attribuer un numéro d'identification à la TVA.

**Exemple** Une association dont l'activité est de divertir gratuitement les patients d'un hôpital a fait l'acquisition en décembre 2017 de trois ordinateurs en provenance d'un autre État membre de l'Union européenne qu'elle a choisi de soumettre à la TVA. Un numéro d'identification lui a donc été délivré pour une période couvrant au minimum 2017 et les deux années suivantes. En juin 2018, elle fait l'acquisition d'un logiciel spécifique auprès d'une entreprise établie hors de France. Dans la mesure où elle dispose d'un numéro d'identification, elle est considérée comme un preneur assujéti pour la détermination du lieu de l'opération de fourniture du logiciel spécifique.

**IMPORTANT** Les professionnels non redevables de la TVA, dès lors qu'ils bénéficient soit de la franchise en base de l'article 293 B du CGI (V. 1449), soit d'une exonération en vertu d'une disposition spécifique (secteur médical, secteur de l'enseignement, etc ; V. 1664) sont également considérés comme des assujétis.

Ainsi, dès lors qu'ils feront l'acquisition de prestations de services relevant du principe général applicable aux prestations fournies par un prestataire établi hors de France, ils seront attributaires d'un numéro d'identification à la TVA et devront s'acquitter des mêmes obligations en matière de TVA que tout redevable. Parallèlement, s'ils effectuent des prestations de services au bénéfice de non-assujétis établis dans l'UE en vertu du principe général, ils seront redevables en France, en qualité de prestataires, et devront s'acquitter de l'ensemble des obligations y afférentes.

**1754 Notion de « siège économique »** – Pour déterminer au regard de la TVA le lieu du siège de l'activité économique d'un assujéti, il est nécessaire de prendre en considération un faisceau d'indices, tels que le siège statutaire de la société, le lieu de son administration centrale, le lieu de réunion de ses dirigeants sociaux et celui, habituellement identique, où est arrêtée la politique générale de cette société. D'autres éléments, tels que le domicile des principaux dirigeants, le lieu de réunion des assemblées générales, le lieu où sont tenus les documents administratifs et comptables ou celui du déroulement principal des activités financières, notamment bancaires, peuvent également être pris en compte.

En cas de contradiction d'indices, le lieu du siège de l'activité économique est en définitive le lieu où sont adoptées les décisions essentielles concernant la direction générale de la société, ou encore celui où sont exercées les fonctions d'administration centrale de celle-ci.

**IMPORTANT** La présence d'une simple société « boîte aux lettres » ou « écran » ne confère pas à un lieu le statut de siège d'une activité économique d'un assujéti. Par ailleurs, si l'Administration apporte la preuve que le siège social de la société a été artificiellement implanté dans un État afin de bénéficier d'un taux de TVA favorable, elle peut remettre en cause ce montage purement artificiel et procéder à un redressement et ce même si la TVA a bien été payée dans l'État dudit siège social (CJUE, Aff n° 419/14, 17 déc. 2015).

**IMPORTANT** Si l'endroit où l'assujéti a établi le siège de son activité économique apparaît comme le point de rattachement prioritaire, la prise en considération d'un autre établissement stable s'impose toutefois dans le cas où le rattachement au siège ne conduit pas à une solution rationnelle du point de vue fiscal ou crée un conflit avec un autre État membre (CJUE, 4 juill. 1985, aff.168/84).

**1755 Notion de « établissement stable »** – Un établissement stable est caractérisé par un degré suffisant de permanence et une structure apte, du point de vue de l'équipement humain et technique, à rendre possible :

- soit la fourniture par cet établissement d'un service ;
- soit l'utilisation par cet établissement des services qui lui sont rendus.

**IMPORTANT** Le fait pour un assujéti de disposer d'un numéro d'identification à la TVA en France n'est pas suffisant en soi pour considérer qu'il y dispose d'un établissement stable.

**1756 Notion de domicile et de résidence habituelle** – Le lieu de domicile d'une personne physique, assujéti ou non assujéti, est en principe celui qui résulte de l'adresse déclarée à l'administration fiscale.

La résidence habituelle d'une personne physique, assujéti ou non assujéti, est le lieu où, au moment où les services sont fournis, cette personne réside habituellement en raison d'attaches personnelles et professionnelles ou, dans le cas d'une personne sans attache professionnelle, en raison d'attaches personnelles, révélant des liens étroits entre elle-même et l'endroit où elle habite.

**Exemple** Jugé ainsi que doit être considéré comme ayant sa résidence en France un consultant qui, nonobstant le fait qu'il soit inscrit sur les listes électorales de Polynésie Française ainsi qu'au registre du commerce de Papeete (ville dans laquelle il a par ailleurs également une adresse postale), dispose d'une adresse postale au Touquet et a loué en France un véhicule ayant effectué plus de 58 000 km sur la période considérée sans qu'il puisse être prouvé qu'un autre conducteur que le consultant l'ait utilisé (CAA Douai, 16 nov. 2010, n° 091499).

**1757 Notion de « Preneur » d'une prestation** – Le Conseil d'État a précisé cette notion en décidant le preneur d'une prestation doit s'entendre de la personne qui en est le bénéficiaire effectif et non, s'il est différent, celui qui figure en tant que tel sur un contrat (principe de réalité économique) (CE, 9 oct. 2015, n° 371794).

**Remarque** En l'espèce une société mère américaine avait contracté avec un prestataire français pour faire l'acquisition de licences qui vont être exploitées par ses filiales françaises. Bien que ne figurant pas dans le contrat, c'est l'une de ses filiales françaises qui a payé la prestation et inscrit les droits correspondant à son actif. Dès lors, il convient de considérer que c'est cette filiale française qui, en tant que bénéficiaire effectif, est le preneur de cette prestation (à hauteur des paiements qu'elle a effectués). Bien que rendue à propos d'un litige suivant les règles applicables en matière de TVA avant le 1<sup>er</sup> janvier 2010, cette décision s'applique, selon nous, pour la mise en œuvre des dispositions applicables à compter de cette même date.

## D. – BASE D'IMPOSITION, EXIGIBILITÉ ET FAIT GÉNÉRATEUR

**1758** La base d'imposition, le fait générateur et l'exigibilité des **prestations de services intracommunautaires ou externes** suivent d'une manière générale les règles applicables aux opérations internes (V. **1293**).

Toutefois, des **règles spécifiques** sont prévues, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, pour les prestations de services visées par l'article 259,1<sup>o</sup> du CGI lorsqu'elles :

- sont fournies à un assujéti établi en France par un prestataire qui ne l'est pas ;
- ont lieu de manière continue sur une période supérieure à une année et ne donnent pas lieu à des décomptes ou à des paiements durant cette période.

Dans cette hypothèse, le fait générateur **intervient à l'expiration de chaque année civile**, tant qu'il n'est pas mis fin à la prestation de service.

**1759** Par ailleurs, il est désormais également prévu que l'exigibilité de la TVA, pour les prestations situées en France rendues à un preneur assujéti en France en vertu de l'article 259, 1<sup>o</sup> du CGI, intervient au moment du fait générateur ou lors de l'encaissement des acomptes lorsque la taxe est due par le preneur, sous réserve que :

- le prestataire ne soit pas établi en France ;
- le preneur soit établi en France.

## IV. Prestations de services rendues hors de France : Prestations rendues aux preneurs assujétis (B to B)

### A. – PRINCIPE D'IMPOSITION : LIEU D'ÉTABLISSEMENT DU PRENEUR

#### Sources

CGI, art. 259, 1<sup>o</sup> ; BOI-TVA-CHAMP-20-50-20, 1<sup>er</sup> août 2018

**1760** Le lieu des prestations de services rendues par un professionnel est situé en France lorsque le preneur est un assujéti agissant en tant que tel qui a en France le siège de son activité économique ou un établissement stable pour lequel les services sont rendus.

**Exemple** Une entreprise dispose du siège de son activité économique en France et d'un établissement stable dans un autre État membre de l'Union européenne. Un avocat français rend à l'établissement stable une prestation de conseil. Le lieu de cette prestation n'est pas situé en France. Conformément au principe général, la TVA sera acquittée dans le pays où se situe cet établissement stable.

**1761** À défaut de posséder un tel siège ou un établissement stable, le critère de rattachement est le **domicile ou la résidence habituelle** du preneur.

**IMPORTANT** Le professionnel qui rend une prestation de service doit obtenir des informations du preneur permettant d'établir si ces critères sont remplis et assurer un **niveau raisonnable de vérification des informations qui lui sont transmises** (identification de l'établissement sur le contrat ou le bon de commande, paiement par cet établissement des prestations, etc.). En outre, l'existence d'un numéro d'identification donné par un État autre que la France fait présumer que la prestation est rendue en faveur d'un établissement établi dans cet autre État. Toutefois, c'est une présomption simple qui doit être corroborée par les autres éléments d'informations recueillis par le professionnel prestataire. Sur la facture, concernant la TVA et son exigibilité, le prestataire doit faire figurer la mention « **TVA ré pondant aux conditions de l'article 283 du CGI** » ou « **TVA dû par le preneur en vertu de l'article 283 du CGI** ».

Dans le cas d'une prestation fournie au titre d'un **contrat global** et destinée à être utilisée en plusieurs endroits, le preneur doit être entendu comme le **client direct désigné comme tel au prestataire pour les besoins de la facturation**, sous réserve de l'abus de droit.

### B. – PRESTATIONS CONCERNÉES

#### Sources

BOI-TVA-CHAMP-20-50-20, § 80 et s., 1<sup>er</sup> août 2018 ; BOI-TVA-CHAMP-20-50-50, 1<sup>er</sup> août 2018

**1762** Relèvent, entre autres, de ces dispositions les prestations de services dites immatérielles et listées à l'article 259 B du CGI, à savoir :

- la **cession et concession de droit d'auteurs**, de brevets, de droits de licences, de marques de fabrique et de commerce et d'autres droits similaires ;

- la **location de biens meubles corporels** autres que des moyens de transport ;
- les prestations de **publicité** ;
- les prestations des **conseillers** (informatique, etc.), y compris les **avocats** et les **notaires**, les **ingénieurs**, les **bureaux d'études** dans tous les domaines, les prestations des **experts comptables** ;
- le **traitement de données et la fourniture d'informations** (travaux de traduction de documents juridiques ou commerciaux, fourniture de fichier clientèle, etc.) ;
- l'**obligation de ne pas exercer**, même à titre partiel, une **activité professionnelle ou un droit** ;
- les **opérations bancaires, financières, d'assurance ou de réassurance** (à l'exception de la location des coffres-forts) ;
- la **mise à disposition de personnel** ;
- les prestations de **télécommunication** ;
- les services de **radiodiffusion et de télévision** ;
- les prestations de **services fournies par voie électronique** et notamment les ventes de logiciels réalisées par ce procédé (CE, n° 390746, 7 mars 2016).

**1763** Sont également concernées :

- les prestations d'**expertises ou de travaux sur des biens meubles corporels** ;
- les prestations des **intermédiaires transparents ne se rattachant pas à un bien immeuble** ;
- les **locations de moyens de transport** notamment en vertu d'un contrat de crédit-bail **non qualifiables de courte durée** (soit de plus de 30 jours consécutifs ou de 90 jours pour les moyens de transports maritimes) ;
- les **prestations de stockage** comprenant par exemple diverses prestations de conservation ou de logistique ;
- les **prestations de transport de biens et les prestations accessoires** à ces transports (chargement, déchargement, manutention, etc.) ;
- les prestations de services qui ont pour objet des **activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires sous réserve que ces prestations ne consistent pas à donner un droit d'accès à des manifestations de cette nature**.

Concernant le régime dérogatoire applicable aux prestations consistant à donner des droits d'accès à ces manifestations (V. **1774**).

## C. – CAS PARTICULIER DES PRESTATIONS DE SERVICES RENDUES À DES ORGANISATIONS INTERNATIONALES ÉTABLIES DANS UN ÉTAT DE L'UE MAIS HORS DE FRANCE

### ■ Sources

BOI-TVA-CHAMP-20-50-40, § 340, 16 oct. 2014

**1764** Les prestations de services rendues à une organisation internationale établie dans un autre État membre de l'UE, sans y être assujettie au sens des articles 256 A et 259-0 du CGI sont **normalement soumises à la TVA** lorsqu'elles sont situées en France en application des règles de territorialité.

**1765** Toutefois, en vertu de la décision ministérielle du 29 juillet 1980, certaines prestations de services dont le lieu d'imposition est situé en France **ne sont pas soumises à la TVA** sous réserve de satisfaire aux conditions suivantes :

- il doit s'agir de **prestations de services immatérielles** (CGI, art. 259 B) ;
- ces prestations doivent être **fournies par une entreprise française à une organisation internationale établie dans un État membre de l'UE autre que la France** et n'y étant pas assujettie à la TVA ;
- les **textes ou les accords internationaux concernant l'organisation doivent faire obligation à la France d'assurer l'effacement de l'incidence de la TVA**.

Il est confirmé que les prestations en cause ouvrent néanmoins droit à déduction pour le prestataire.

## V. Prestations de services rendues hors de France : Prestations rendues aux preneurs non assujettis (B to C)

### A. – PRINCIPE D'IMPOSITION : LIEU D'ÉTABLISSEMENT DU PRESTATAIRE

#### ■ Sources

CGI, art. 259, 2° ; BOI-TVA-CHAMP-20-50-20, § 270, 1<sup>er</sup> août 2018

**1766** Sauf dispositions dérogatoires (CGI, art. 259 A, 259 B, 259 C et 259 D) , **sont imposables en France** les prestations de services fournies à **des personnes non assujetties** par des professionnels qui ont en France le **siège de leur activité économique, un établissement stable à partir duquel la prestation est rendue** ou, à défaut, leur domicile ou leur résidence habituelle.

### B. – PRESTATIONS DE SERVICES CONCERNÉES

#### ■ Sources

BOI-TVA-CHAMP-20-50-20, § 300, 1<sup>er</sup> août 2018

**1767** Parmi les prestations susceptibles de concerner les professionnels libéraux, sont notamment visés par ces dispositions :

- les **prestations destinées à la consommation des particuliers** (services rendus à la personne tels que la coiffure, les soins corporels, etc.) ;
- les **prestations de services immatérielles** (CGI, art. 259 B ; V. **1762**), sous réserve que le preneur soit établi au sein de l'Union européenne (à l'exception, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015, des prestations de services électroniques) ;
- les **prestations d'exécution testamentaire**.

### C. – PRESTATIONS SUIVANT UN RÉGIME DÉROGATOIRE

#### ■ Sources

CGI, art. 259 A, 3°, 4°, 6°, 7°, 259 B et 259 D ; BOI-TVA-CHAMP-20-50-40, 16 oct. 2014 ; L. fin. 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 72

**1768** Par dérogation, la détermination du lieu d'imposition de certaines prestations de services fournies à **des personnes non assujetties** s'effectue en fonction d'autres critères que celui du lieu d'établissement du prestataire dans certains cas.

Seules sont exposées les règles applicables aux prestations de services susceptibles selon nous d'intéresser directement les professionnels libéraux.

**1769** Ainsi, **quel que soit le lieu d'établissement du prestataire :**

- **les travaux et expertises portant sur des biens meubles corporels** rendus à un non-assujetti sont imposables en France lorsque la prestation y est **matériellement exécutée** (CGI, art. 259 A, 6°, b) ;

Une expertise se définit ici comme l'examen de l'état physique ou l'étude de l'authenticité d'un bien, en vue de procéder à une estimation de sa valeur ou à une évaluation de travaux à effectuer ou de l'étendue d'un dommage subi (CE, n° 399161, 20 févr. 2018).

- depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013, les **locations de moyens de transport de longue durée** (plus de 30 jours) sont imposables en France lorsque le preneur y est établi ou y est domicilié ;

Par ailleurs, si le preneur non assujetti est établi en dehors de l'UE mais utilise le moyen de transport en France, la TVA française s'applique. Un régime particulier s'applique aux bateaux de plaisance (BOI-TVA-CHAMP-20-50-40, 16 oct. 2014, § 17 et 260).

En revanche, les expertises réalisées à la suite d'un sinistre fournies uniquement par un expert à partir de documents fournis par l'assuré ou l'assureur sans constatation matérielle exécutée en France ne sont imposables en France que si l'expert est établi en France (CGI, art. 259, 2°).

- les **prestations de services immatérielles** (CGI, art. 259 B ; V. **1762**) sont imposables en France si le prestataire est établi en dehors de l'Union européenne et que le service est utilisé en France par un **preneur non assujetti établi ou ayant sa résidence habituelle dans un autre État membre de l'UE ;**

– les droit d'accès (billetterie, abonnement, vestiaire, etc.) aux activités culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires (ex. : foires et expositions) sont soumis à la TVA française lorsque la prestation se tient en France ou y est exécutée (V. 1774) ;

Les autres prestations de services afférentes à ces activités (ex. : service d'organisation) sont soumises à la TVA du lieu d'établissement du preneur.

– depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015, les **prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et télévision et autres services électroniques** (services fournis sur Internet ou sur un réseau électronique et dont la nature rend la prestation largement automatisée, accompagnée d'une intervention humaine minimale, et impossible à assurer en l'absence de technologie de l'information, fournitures de logiciel et mise à jour, hébergeur et fournisseurs de sites internet) sont imposables en France lorsque le preneur non assujéti y est domicilié (CGI, art. 259 D) ;

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, les **prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et télévision et autres services électroniques** ne sont plus imposables en France mais dans l'État du prestataire si la valeur des services fournis par ce dernier n'excède pas 10 000 €.

En cas de dépassement de ce seuil, les services devront être soumis à la TVA en France à compter du 1<sup>er</sup> jour du mois du dépassement.

Toutefois, les prestataires concernés pourront opter pour que l'intégralité des services qu'ils fournissent soient imposables en France.

– les prestations de services autres que celles visées par les dispositions des articles 259 A (V. 1768) et 259 D du CGI (V. ci-dessus) et rendues à des personnes non assujéties par des prestataires établis hors de l' UE, sont réputées se situer en France lorsqu'elles font l'objet d'une utilisation ou d'une exploitation effective en France (CGI, art. 259 C).

**Remarque** Les critères d'utilisation ou d'exploitation **effectifs** tiennent compte de la nature de chaque service visé par les dispositions de l'article 259 C du CGI et des conditions dans lesquelles celui-ci est utilisé ou exploité. L'analyse doit donc être effectuée au cas par cas. À titre d'exemple, les prestations de publicité sont situées en France sur le fondement de l'article 259 C du CGI lorsque l'endroit à partir duquel sont diffusés les messages publicitaires au public cible est situé en France, c'est-à-dire notamment dans le cadre d'une campagne publicitaire par voie d'affichage, si les panneaux publicitaires sont situés en France, ou dans le cadre d'une campagne de presse si le média écrit est diffusé à titre principal en France, ou encore dans le cadre d'une campagne audiovisuelle si le média émet à destination du public français. Le fait que le média puisse être reçu au-delà de la France est sans incidence lorsque le public cible est effectivement situé en France (CJCE, 19 févr. 2009, aff. C-1/08, « Athesia Druck »).

## VI. Prestations de services rendues hors de France : règles particulières à certaines prestations quelle que soit la qualité du preneur

### A. – PRESTATIONS CONCERNÉES

#### ■ Sources

CGI, art. 259 A ; BOI-TVA-CHAMP-20-50-30, 1<sup>er</sup> août 2018

**1770** Par dérogation à la règle générale posée à l'article 259 du CGI, la détermination du lieu d'imposition de certains services s'effectue en fonction d'autres critères que celui de la qualité du **preneur qu'il soit assujéti ou non**. Il s'agit notamment :

- des locations de **moyens de transport de courte durée** (CGI, art. 259 A, 1°) ;
- des **services se rattachant à un immeuble** (CGI, art. 259 A, 2°) ;
- des prestations de transport de passagers (CGI, art. 259 A, 4°) ;
- des **prestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires**, leurs prestations accessoires ainsi que leur organisation (CGI, art. 259 A, 5°, a) ;
- des ventes à consommer sur place (CGI, art. 259 A, 5°, b et c) ;
- des prestations des agences de voyages (CGI, art. 259 A, 8°).

Seules sont étudiées ci-dessous les prestations susceptibles d'intéresser directement les professionnels libéraux, à savoir principalement les services se rattachant à un immeuble (CGI, art. 259 A, 2°) ainsi que les prestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, leurs prestations accessoires ainsi que leur organisation (CGI, art. 259 A, 5°, a).



## B. – SERVICES SE RATTACHANT À UN BIEN IMMEUBLE

### 📄 Sources

CGI, art. 259 A, 2° ; BOI-TVA-CHAMP-20-50-30, § 120 et 130, 1<sup>er</sup> août 2018

**1771** Les prestations de services se rattachant à un bien immeuble sont **taxables en France lorsque l'immeuble y est situé et que la prestation fournie y est étroitement liée** (lien suffisamment direct).

**Remarque** Constituent des biens immeubles :

- les **constructions incorporées au sol, dans le sol ou au-dessus ou au-dessous du niveau de la mer et qui ne peuvent être aisément démontées ou déplacées** ;

Pour l'appréciation du caractère aisément démontable ou déplaçable d'une structure il pourra être tenu compte des éléments suivants :

- la nécessité de recourir à des compétences ou des outillages professionnels ;
- le coût total de l'opération de déplacement ou de démantèlement par rapport au coût des éléments démontés ou déplacés ;
- le temps nécessaire à l'opération de démantèlement ou de déplacement ;
- le fait que les opérations de démantèlement ou de démontage entraîneraient la destruction ou une réduction considérable de la valeur de l'immeuble ou de la construction ;

La Cour de justice de l'Union européenne a jugé, s'agissant d'éléments préfabriqués fixés au sol, que la notion de bien immeuble ne suppose pas que les immeubles ou constructions soient indissociablement incorporés au sol (CJCE, 16 janvier 2003, aff. C-315/00 Rudolf Maierhofer). La Cour a également jugé que la location d'une péniche fixée à la berge, sur un emplacement délimité et identifiable, au moyen d'attaches non aisément amovibles et qui est exclusivement affectée à l'exploitation d'un restaurant discothèque sur cet emplacement constitue une prestation de location d'un bien immeuble (CJUE, 15 novembre 2012, aff. C-532/11 Susanne Leichenich).

- les **terrains**, entendus comme toute partie déterminée de la terre, située à ou sous sa surface ;
- tout **élément accessoire d'un immeuble sans lequel ce dernier serait incomplet** (tels que par exemple les portes, fenêtres, toitures, escaliers ou ascenseurs) ;
- tout **élément installé à demeure dans un immeuble qui ne peut être déplacé sans destruction ou modification de l'immeuble** ou de la construction.

**1772** Les prestations concernées sont notamment :

- les prestations d'**experts et d'agents immobiliers** ;

**Exemple** Sont notamment visées les prestations d'évaluation de biens immobiliers, d'intermédiation à l'achat, à la vente ou à la location, les prestations de bornage et les prestations des experts relatives à l'étude et à l'évaluation des dommages, des risques et des indemnités destinées à réparer les dommages causés à l'immeuble.

- la **fourniture de logements dans le secteur hôtelier** ou de secteurs ayant une fonction similaire (camps de vacances, campings) ;
- l'**octroi de droits d'utilisation d'un bien immeuble** ;

**Exemple** Sont notamment visés sous cette dénomination les locations autres que dans le secteur hôtelier, à usage d'habitation meublée, à usage industriel, commercial ou agricole, les droits d'accès aux voies de communication et ouvrages d'art (péages), les concessions ou concessions de droits de chasse ou de pêche sur une partie déterminée d'un territoire et les prestations de garde-meubles.

- les prestations tendant à **préparer ou à coordonner l'exécution de travaux immobiliers** et notamment les **prestations des architectes**, qu'elles consistent dans la conception des projets immobiliers dès la phase de dialogue compétitif ou dans leur mise en œuvre une fois leur projet sélectionné, y compris celles qui sont directement consécutives à la construction, les prestations des géomètres, bureaux d'études relatives à des projets immobiliers lorsqu'elles concernent un ou plusieurs immeubles ou construction destinés à être érigés sur une parcelle ou un emplacement déterminé ;
- les prestations non visées ci-dessus dès lors qu'elles se rattachent à un immeuble et présentent un **lien suffisamment étroit avec cet immeuble**.

Sont regardés comme présentant un lien suffisamment étroit avec un immeuble les services dont l'immeuble constitue un élément central et indispensable de la prestation (CJCE, n° C-166/05, 7 sept. 2006, Heger). Il s'agit notamment :

- des services ayant pour objet de modifier un immeuble physiquement (travaux de construction, de démolition, de réparation, de rénovation, d'amélioration ou de transformation) ou juridiquement (établissement d'actes ou de conventions par lesquels les droits réels ou personnels sont consentis sur un immeuble tels que la rédaction d'actes translatifs de propriété ou de baux, etc., y compris lorsque la transaction n'arrive pas à son terme) ;
- des prestations de nettoyage d'immeuble, de constructions et de machines et matériels pouvant être considérés comme des biens immeubles ;
- des prestations de gardiennage/surveillance de l'immeuble ;
- des travaux de réparation et les prestations d'entretien de l'immeuble et d'inspection et de contrôle de machines et matériels considérés comme des biens immeubles ;
- des prestations des experts relatives à l'évaluation des dommages et des indemnités destinées à réparer les dommages causés à l'immeuble ;
- des services de gestion de propriété ;
- des services juridiques relatifs au transfert d'un titre de propriété immobilière, à l'octroi ou au transfert de certains droits sur un bien immeuble, à l'octroi ou au transfert de droits réels immobiliers Il en est notamment ainsi pour l'établissement des actes et conventions par lesquels des droits réels ou personnels sont consentis sur un immeuble (rédaction des actes translatifs de propriété, rédaction de baux).

**1773** En revanche, ne peuvent être considérés comme modifiant juridiquement l'immeuble et relèvent par conséquent du principe général :

- les prestations de conseil juridique antérieures à l'établissement d'un contrat de vente d'un bien immeuble (tendant, par exemple, à déterminer le régime fiscal applicable à l'opération envisagée ou à évaluer les conditions dans lesquelles le transfert du bien immeuble pourra se réaliser) ;
- la gestion de portefeuilles d'investissements immobiliers ;
- une prestation de conseil pour la mise en place d'un schéma de défiscalisation ayant pour objet l'acquisition d'un bien immobilier ;
- les services juridiques de conseil lorsque leur finalité immédiate n'est pas la modification juridique de l'immeuble mais concerne un différend au sujet d'un contrat portant sur un immeuble (litige sur l'existence même d'un contrat ou sur l'exécution de ce contrat, etc.) ;
- les opérations portant sur les parts de sociétés immobilières non transparentes (dont la détention n'assure ni en droit ni en fait l'attribution en propriété ou en jouissance d'un bien immeuble ou d'une fraction d'un bien immeuble).

## C. – CAS PARTICULIER DES PRESTATIONS CONSISTANT EN L'OCTROI D'ACCÈS À CERTAINES MANIFESTATIONS

### ■ Sources

CGI, art. 259 A, 5°, bis ; BOI-TVA-CHAMP-20-50-30, 1<sup>er</sup> mars 2017, § 270 et s. ; RES n° 2012/27 (TCA), 10 avr. 2012

**1774** Par dérogation au principe général, sont imposables à la TVA en France (sous réserve qu'aucune exonération ne soit prévue), les prestations de services consistant à donner accès à des manifestations culturelles, artistiques, sportives, scientifiques, éducatives, de divertissement ou similaires, telles que les foires et les expositions, ainsi que les prestations accessoires à cet accès, lorsque ces manifestations ont effectivement lieu en France.

À cet égard, l'Administration a précisé :

- que les prestations concernées sont celles dont les caractéristiques essentielles consistent à octroyer un droit d'accès à une manifestation en échange d'un billet ou d'une rémunération, y compris une rémunération sous forme d'un abonnement ou d'une cotisation périodique,
- qu'une manifestation doit s'entendre d'un évènement inhabituel présentant un caractère ponctuel.

**1775** Sont visées ici les prestations consistant à octroyer notamment :

- un droit d'accès à des spectacles, représentations théâtrales, spectacles de cirques, foires, parcs d'attraction, concerts, expositions, ainsi qu'à d'autres manifestations culturelles similaires ;

**Exemple** Un professionnel établi en France achète des billets d'accès à une conférence (V. important ci-dessous) qui se tient en Allemagne et à laquelle doivent assister certains membres de son personnel. Les billets d'accès à cette manifestation sont soumis à la TVA en Allemagne et le professionnel pourra, le cas échéant, obtenir le remboursement de la TVA supportée à cette occasion au moyen des procédures de remboursement prévues pour les assujettis non établis auprès du fisc allemand.

- un droit d'accès à des manifestations sportives telles que matches ou compétitions ;

**Exemple** Un professionnel invite certains de ses clients à assister à un match de foot en Espagne dans le cadre d'une opération de relation publique.

- un droit d'accès à des manifestations éducatives et scientifiques telles que des conférences et des séminaires.

**1776** Ne sont visées ici que les manifestations ouvertes à plusieurs assujettis et/ou non assujettis. Si l'évènement est réservé au professionnel ou à lui et son propre personnel, il n'est pas considéré comme une manifestation. De même, ne relève pas de ces dispositions, l'accès à des installations, telles que des salles de gymnastique ou autres, en échange du paiement d'une cotisation pour l'exercice d'une activité.

**IMPORTANT** Concernant le lieu des prestations de formation professionnelle continue, l'Administration a rappelé qu'en principe, lorsqu'elles sont fournies à des assujettis, la TVA applicable est celle de l'État du preneur sauf si cette prestation peut être analysée comme la contrepartie d'un droit d'accès à une manifestation éducative (conférences ou séminaires). Dans cette dernière hypothèse la TVA applicable demeure celle de l'État où cette manifestation a effectivement lieu. Toutefois, ces notions étant encore floues et nouvelles, il a été décidé :

- de demander au comité TVA de définir ces différentes notions afin d'en donner une définition harmonisée ;
- dans cette attente, d'admettre, à titre de règle pratique, que les prestations de formation réalisées au profit de plusieurs assujettis, qui se déroulent sur une durée n'excédant pas sept jours ouvrés (à l'exclusion du samedi et du dimanche) consécutifs constituent des manifestations.

## VII. Prestations de services rendues hors de France : territorialité des prestations de services dans le cadre des relations avec les DOM

### A. – RELATIONS ENTRE DOM ET LA MÉTROPOLE

**1777** Le lieu des prestations réalisées par des prestataires établis dans les DOM ou celui concernant les prestations acquises par des preneurs assujettis établis dans ces départements est déterminé en fonction des critères retenus aux articles 259 à 259 D du CGI aux fins de **définir les taux applicables à ces opérations**.

Par conséquent, les prestations sont soumises à la TVA aux taux métropolitains ou aux taux prévus par l'article 296, 1° du CGI (V. **1305**) selon que le lieu de la prestation, déterminé en fonction de ces critères, se situe en métropole ou dans les départements de la Martinique, de la Guadeloupe ou de la Réunion.

**IMPORTANT** Lorsque ce lieu se situe en Guyane, la prestation n'est pas soumise à la TVA.

### B. – RELATIONS ENTRE DOM ET LES PAYS AUTRES QUE LA MÉTROPOLE

**1778** En ce qui concerne les relations des DOM avec les autres États membres de la Communauté européenne ou les pays tiers à la Communauté, le lieu des prestations de services est **déterminé dans les mêmes conditions que dans les relations entre la métropole et ces autres États membres ou pays tiers à l'Union européenne**.

## VIII. Prestations de services rendues hors de France : récapitulatif du régime de taxation des prestations de services

### A. – PRINCIPE GÉNÉRAL « B TO B » ET « B TO C » SELON QUE LE PROFESSIONNEL LIBÉRAL EST PRESTATAIRE OU PRENEUR

**1779** Les deux tableaux ci-dessous rappellent schématiquement les modalités d'application du principe général de taxation du dispositif selon la qualité du professionnel (prestataire ou preneur).

#### Formalités et obligations du professionnel libéral français prestataire au regard de la situation du preneur

Pour un preneur assujetti ou non établi en France	Pour un preneur assujetti établi dans l'UE- B to B	Pour un preneur non assujetti établi dans l'UE B to C	Pour un preneur établi dans un pays Tiers
1. pas d'identification	1. identification du preneur, transmission du numéro de TVA intracommunautaire	1. pas d'identification	1. pas d'identification
2. pas de DES	2. DES	2. pas de DES	2. pas de DES
3. facture établie avec TVA française*	3. facture établie hors taxes	3. Facture établie avec TVA française	3. facture établie hors taxes
4. TVA à acquitter par le prestataire en France*	4. TVA à acquitter par le preneur et principe d'autoliquidation	4. TVA à acquitter par le prestataire en France	4. pas de TVA à acquitter en France

Pour un preneur assujéti ou non établi en France	Pour un preneur assujéti établi dans l'UE- B to B	Pour un preneur non assujéti établi dans l'UE B to C	Pour un preneur établi dans un pays Tiers
5. déclaration de chiffre d'affaires du prestataire (TVA) : opérations imposables* CA 3 : cadre A, ligne 1 + cadre B, ligne 8 (si taux normal) CA 12 : cadre I, ligne 5	5. déclaration de chiffre d'affaires du prestataire (TVA) : opérations non imposables CA 3 : cadre A, ligne 5 CA 12 : cadre I, ligne 3	5. Déclaration de chiffre d'affaires du prestataire (TVA) : opérations imposables CA 3 : cadre A, ligne 1 + cadre B, ligne 8 (si taux normal) CA 12 : cadre I, ligne	5. déclaration de chiffre d'affaires du prestataire (TVA) : opérations non imposables* CA 3 : cadre A, ligne 5 CA 12 : cadre I, ligne 3 La TVA supportée pour la réalisation de ces prestations est déductible.
* Hors cas de franchise de TVA et professions exonérées	Déclaration à établir et à déposer au SIE du prestataire de manière spontanée		* Hors cas de franchise de TVA et professions exonérées

### Formalités et obligations du professionnel libéral français preneur d'une prestation de services rendue par un prestataire établi dans l'UE (hors de France) (B to B)

Pour un preneur assujéti redevable de TVA en France (avocat, conseil divers, architecte, expert comptable...)	Pour un preneur assujéti non redevable de TVA en France (Professionnel de santé, enseignants...)
1. Identification du preneur par la transmission de son numéro de TVA intracommunautaire	1. Identification du preneur par la transmission de son numéro de TVA intracommunautaire
2. Pas de DES	2. Pas de DES
3. Facture reçue hors taxe	3. Facture reçue hors taxes
4. TVA à acquitter en France par le preneur avec principe d'autoliquidation. Par auto-liquidation, il convient d'entendre, au travers de la déclaration de chiffre d'affaires, la neutralisation de la TVA collectée pour le compte du Trésor Public français, par l'imputation de cette même TVA en TVA déductible sur autres biens et services, sous réserve que le service acquis ouvre droit à déduction de la TVA. On parle d'opération blanche.	4. TVA à acquitter en France par le preneur français avec principe d'auto-liquidation partielle. En effet, le preneur collectera la TVA mais ne pourra pas la déduire du fait de sa particularité de non-redevable car exonéré ou bénéficiant de la franchise en France.
5. Déclaration de chiffre d'affaires du preneur (TVA) : opérations imposables CA 3 : cadre A, ligne 2A « base HT » + cadre B, ligne 08 « base taxable et montant TVA collectée (taux normal) » + ligne 20 - « montant TVA en TVA déductible/ autres biens et services (auto-liquidation) » CA 12 : cadre I, ligne AC « montant HT + TVA » + cadre II, ligne 20 « montant TVA collectée en TVA déductible », sous réserve que le service acquis ouvre droit à déduction de la TVA. Déclaration à établir et à déposer au SIE du preneur de manière spontanée.	5. Déclaration de chiffre d'affaires du prestataire (TVA) : opérations imposables CA 3 : cadre A, ligne 2A « base HT » + cadre B, ligne 08 « base taxable et montant TVA collectée (taux normal) » CA 12 : cadre I, ligne AC « montant HT + TVA » Déclaration à établir et à déposer au SIE du preneur de manière spontanée.

## B. – DÉROGATIONS AU PRINCIPE GÉNÉRAL

**1780** Comme nous l'avons précisé, il existe également des dérogations au principe général axées sur le lieu effectif de consommation ou de réalisation de la prestation.

**1781 Services se rattachant à un immeuble** – Les prestations de services se rattachant à un bien immeuble sont taxables en France lorsque l'immeuble y est situé CGI, art. 259 A, 2°. Ici, la qualité du preneur et du prestataire importe peu, seule prime la localisation de l'immeuble pour déterminer la taxation à la TVA, à la condition que la prestation fournie y soit étroitement liée.

### Modalités dérogatoires de taxation des services se rattachant à un immeuble

Immeuble en France	Prestation étroitement liée	Redevable de la TVA en France	Commentaires
Prestataire établi en France	Preneur établi en France assujéti ou non	TVA due par prestataire	TVA française (lieu de situation de l'immeuble)
	Preneur non établi en France assujéti ou non (UE ou pays tiers)	TVA due par prestataire	TVA française (lieu de situation de l'immeuble)

Immeuble en France	Prestation étroitement liée	Redevable de la TVA en France	Commentaires
Prestation non établi en France	Preneur assujetti établi en France	TVA due par le preneur (auto-liquidation)	TVA française (lieu de situation de l'immeuble)
	Preneur établi en France non assujetti	TVA due par prestataire	TVA française (lieu de situation de l'immeuble) Identification à la TVA nécessaire en France (mandataire pour UE ou représentant fiscal si pays tiers)

**1782 Travaux et expertises sur bien meuble corporel rendus à un non-assujetti** – Les travaux et expertises sur bien meuble corporel rendus à un preneur non assujetti sont imposables à la TVA dans l'État où ils sont matériellement exécutés (dérogation au principe du lieu de taxation en fonction du prestataire) (CGI, art. 259 A, 6°, b).

On rappelle que, lorsque ces travaux et expertises sont fournis à un preneur assujetti, ces opérations suivent le principe général de taxation en fonction du lieu d'établissement du preneur. Elles sont donc imposables en France lorsque le preneur est établi en France (CGI, art. 259, 1° ; V. **1763**).

#### Modalités dérogatoires de taxation des travaux et expertises sur bien meuble corporel rendus à un preneur non assujetti

Prestataire	Preneur	Prestations sur place chez le preneur	Prestation à distance chez le prestataire
Prestataire français	preneur non assujetti en France	Redevable TVA = prestataire TVA française	/
	Preneur non assujetti établi dans un autre état de l'UE	Redevable TVA = prestataire TVA due dans l'État du preneur	Redevable de la TVA = prestataire TVA française
Prestataire d'un autre État de l'UE	Preneur non assujetti établi en France	Redevable TVA = prestataire TVA française	Redevable de la TVA = prestataire TVA due dans l'État du prestataire
Prestataire d'un pays Tiers	Preneur non assujetti établi en France	Redevable TVA = prestataire TVA française	pas de TVA

**1783 Prestations immatérielles** – Il s'agit notamment des cessions et concessions de droit d'auteur, brevet, location de bien meuble corporel autre que matériel de transport, prestation des conseillers et ingénieurs dans tous les domaines (expert-comptable, architecte, avocat, etc.) et tous travaux de traduction, etc. (CGI, art. 259 B). En principe, ces prestations sont imposables dans l'État où le prestataire est établi lorsqu'elles sont rendues à un non-assujetti. Toutefois, à titre dérogatoire, il est prévu que, lorsque le preneur non assujetti est établi dans un État tiers à l'UE, la TVA n'est pas applicable même si le prestataire est établi en France.

#### Synthèse des modalités de taxation des prestations de services immatérielles

Prestataire	Preneur	Lieu d'imposition
Prestataire français	Preneur établi en France assujetti ou non	Prestataire en France TVA française
	Preneur assujetti établi dans un autre État de l'UE	Preneur dans son État de l'UE et TVA UE (B to B)
	Preneur non-assujetti établi dans un autre État de l'UE	Prestataire en France TVA française (B to C)
	Preneur établi dans un pays tiers	Pas de TVA, facture HT
Prestataire établi dans un Etat de l'UE (autre que la France) ou dans un pays tiers à l'UE	Non assujetti en France	Pas de TVA française
	Assujetti en France	TVA française

**1784 Prestations de services fournies par voie électronique** – Est notamment visée ici la fourniture par voie électronique de logiciels informatiques (CE, n° 390746, 7 mars 2016).

Entre assujettis, le principe général de TVA « B to B » s'applique (CGI, art. 259 D).

Pour une prestation rendue à un preneur non-assujetti français, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015, la prestation est taxable au lieu de résidence du preneur, indépendamment du lieu d'utilisation effective et quel que soit le lieu d'établissement du prestataire.

Du 1<sup>er</sup> janvier 2010 au 1<sup>er</sup> janvier 2015, dans une telle hypothèse, la situation était la suivante :

- si le prestataire était établi en France, il s'acquittait de la TVA française ;
- si le prestataire était établi dans l'UE, la prestation était taxable dans l'Etat du prestataire ;
- si le prestataire était établi dans un pays tiers, il s'acquittait de la TVA française après identification éventuellement par le biais d'un mandataire.

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, les prestations de services de télécommunication, de radiodiffusion et télévision et autres services électroniques ne sont plus imposables en France mais dans l'Etat du prestataire si la valeur des services fournis par ce dernier n'excède pas 10 000 €.

En cas de dépassement de ce seuil, les services devront être soumis à la TVA en France à compter du 1<sup>er</sup> jour du mois du dépassement. Toutefois, les prestataires concernés pourront opter pour que l'intégralité des services qu'ils fournissent soient imposables en France (L. fin. 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 72).

### 1785 Prestations de services à caractère culturel, artistique, sportif, scientifique, éducatif ou de divertissement – La règle de taxation dépend du statut du preneur.

Preneur		Nature de la prestation	Lieu de la prestation	Lieu d'imposition	
Assujetti	Établi en France	Activité culturelle, artistique, sportive, etc. à l'exception de la prestation consistant à donner accès à une manifestation de cette nature	France	TVA Française	
			État de l'UE	TVA Française	
	Établi dans l'UE		France	TVA de l'État de l'UE	
			État de l'UE	TVA de l'État de l'UE	
	Établi en France		Prestation consistant à donner accès à une manifestation culturelle, artistique, sportive, etc.	France	TVA Française
				État de l'UE	TVA de l'État de l'UE
Établi dans l'UE	France	TVA Française			
	État de l'UE	TVA de l'État de l'UE			
Non assujetti	Établi en France	Activité culturelle, artistique, sportive, etc. à l'exception de la prestation consistant à donner accès à une manifestation de cette nature		France	TVA Française
				État de l'UE	TVA de l'État de l'UE
	Établi dans l'UE		France	TVA de l'État de l'UE	
			État de l'UE	TVA de l'État de l'UE	
	Établi en France		Prestation consistant à donner accès à une manifestation culturelle, artistique, sportive, etc.	France	TVA Française
				État de l'UE	TVA de l'État de l'UE
	Établi dans l'UE			France	TVA Française
				État de l'UE	TVA de l'État de l'UE

D'autres cas de dérogations ne sont pas susceptibles de concerner les professionnels libéraux.

**1786 Location de moyens de transport, de courte et longue durée** – Les modalités de taxation varient selon que la location est de courte ou de longue durée (CGI, 259 A, 1<sup>o</sup>). Ainsi, pour les locations :

- de **courte durée** – **lieu de mise à disposition du bien** : entre ressortissants d'un même État, le prestataire est redevable. Si le preneur assujetti est établi dans le même lieu de mise à disposition du bien, il est redevable. Si preneur et prestataire ne sont pas établis dans le lieu de mise à disposition, le prestataire est redevable au lieu de mise à disposition ;
- de **longue durée** – **lieu d'établissement du preneur** : pour un preneur non assujetti : lieu d'établissement du preneur. Le prestataire est redevable.

**1787 Transport de personnes** – La prestation est taxable à proportion de la distance parcourue sur le territoire. Entre assujettis, le principe général s'applique (« B to B ») (CGI, art. 259 A, 4<sup>o</sup>).

**1788 Ventes à consommer sur place** – Le lieu d'exécution de la prestation définit le redevable (CGI, art. 259 A, 5<sup>o</sup>, b). Si le preneur assujetti est établi dans le lieu d'exécution, il est le redevable. Entre ressortissants d'un même État, le prestataire est redevable. Si preneur et prestataire ne sont pas établis dans le lieu d'exécution de la prestation, le prestataire est redevable au lieu de consommation.

**1789 Services des agences de voyages** – L'agence de voyages est redevable sur le lieu du siège de l'activité économique (CGI, art. 259 A, 8°).

**1790 Transports de biens et prestations accessoires au transport, transport d'approche** – Quelle que soit la prestation, le lieu de départ du transport ou le lieu d'exécution matérielle, le prestataire est toujours le redevable (CGI, art. 259 A, 3°, 4° et 6°, a).

**1791 Intermédiaires transparents** – Le lieu de situation de l'opération principale conditionne la taxation, le prestataire étant le redevable (CGI, art. 259 A, 7°).

**1792 Autres services** – Le lieu d'utilisation effective du service conditionne la taxation, le prestataire étant le redevable (CGI, art. 259 C).





# Aspects pratiques

## I. Choisir une comptabilité TTC ou HT ?

### A. – CRITÈRES DE CHOIX

**1793** Le choix d'un mode de tenue de la comptabilité est une décision relativement importante, pour laquelle il convient de mesurer les avantages et les inconvénients.

**1794 Comptabilité HT** – Les avantages d'une comptabilité HT sont les suivants :

- la comptabilité est « économiquement » plus significative ;
- les **déclarations de TVA** sur lesquelles apparaissent les bases HT de recettes sont **rédigées plus facilement** ;
- fiscalement, **l'incidence de la TVA est neutre**, elle n'entre pas en compte dans la déclaration n° 2035.

**1795 Comptabilité TTC** – Seule la relative **simplicité lors de l'enregistrement** nous semble constituer un avantage mais les choses se compliquent lors de l'établissement de la déclaration de TVA puisqu'il faut reconvertir les bases connues TTC en HT.

S'agissant des taux de conversion à utiliser (V. **1307**).

### B. – PORTÉE DU CHOIX

**1796** Il est important de noter que le choix opéré s'impose pour les recettes et les dépenses.

Ainsi, il n'est pas possible de comptabiliser :

- les recettes HT et les dépenses TTC ou ;
- les recettes TTC et les dépenses HT.

La **déclaration n° 2035 doit être présentée HT ou TTC** en fonction de ce choix comptable.

### C. – CHANGEMENT DU MODE DE COMPTABILISATION

**1797** Le passage d'une déclaration présentée TTC l'année N à une déclaration présentée HT l'année N+1 donne lieu à des régularisations sur la déclaration n° 2035 de l'année N+1.

**1798 Dans le régime réel normal** – La TVA sur les recettes du mois de décembre de l'année N est à porter en « divers à déduire ». La TVA récupérable sur les biens et services et immobilisations de décembre de l'année N est à porter en « divers à réintégrer », ceci revient à prendre en charge le coût net de la déclaration de TVA de décembre.

En effet, la déclaration de TVA de décembre N ne sera normalement déposée qu'en janvier N+1 et le professionnel doit pouvoir déduire, dans la déclaration n° 2035 de l'année N+1, la TVA payée sur décembre N, même si la déclaration n° 2035 est présentée HT.

**1799 Dans le régime réel simplifié** – Selon nous, le solde de TVA des opérations de l'année N déterminé sur la déclaration CA 12 en N+1 est à porter dans la déclaration n° 2035 de l'année N+1 en « divers à déduire » en cas de complément de versement, et en « divers à réintégrer » en cas de crédit de taxe.

### D. – MODÈLES D'ÉCRITURES COMPTABLES (COMPTABILITÉ HT OU TTC) / RECETTES

**1800** Soit un professionnel architecte, relevant du régime normal d'imposition, qui procède à l'encaissement d'un chèque correspondant à une note d'honoraires soumise au taux de 20 % pour un montant total de 1 200 € TTC. La note d'honoraires se présente de la façon suivante.

## 1801

**Jean MARTIN**  
 Architecte  
 3, rue de la Construction  
 75020 Paris  
 Tél : 06 00 00 00 00  
 Siret : XXX XXX XXX XXXXX  
 N° TVA : FR45 305 222 111

Monsieur Frédéric DUPONT  
 14, rue du Client Content  
 75020 Paris

Paris, le 19 février 2018

### Note d'Honoraires n° 001/2018

● Honoraires H.T	900,00 €
● Frais de déplacement	<u>100,00 €</u>
● Total H.T	1 000,00 €
● TVA 20 %	<u>200,00 €</u>
● TOTAL TTC	<b>1 200,00 €</b>

Valeur en votre aimable règlement net sans escompte : 15 avril 2018  
 A défaut et conformément à la loi, les pénalités encourues seront appliquées au taux minimum légal

*Assuré en France par SASA JTCOUVRE, 22 bd de la Démolition  
 Membre d'une ARAPL acceptant à ce titre le règlement des honoraires par chèque et carte bleue*

**1802 Comptabilité HT** - Ce professionnel devra enregistrer cette opération de la manière suivante :

#### Livre journal

Date	Libellé	Banque	Caisse	Honoraires 20 %	Honoraires 10 % <sup>(1)</sup>	Autres recettes		TVA sur recettes
						Soumises à la TVA	Non soumises à la TVA	
19/02	Règlement Frédéric DUPONT (note 001/2018)	1 200,00		1 000,00*	-	-	-	200,00

<sup>(1)</sup> Cas particulier de certains travaux portant sur des immeubles de plus de deux ans et régime particulier des artistes, auteurs, traducteurs et interprètes des œuvres de l'esprit.

\* 900 € d'honoraires + 100 € de remboursement de frais de déplacement conforme aux obligations comptables et fiscales du modèle 2035-A cadre 2 - ligne 1 rubrique AA « recettes encaissées y compris les remboursements de frais ».

**1803 Comptabilité TTC** – En cas de tenue d'une comptabilité TTC, les écritures seraient les suivantes :

#### Livre journal

Date	Libellé	Banque	Caisse	Honoraires 20 %	Honoraires 10 % <sup>(1)</sup>	Autres recettes		TVA sur recettes (pour mémoire)
						Soumises à la TVA	Non soumises à la TVA	
19/02	Règlement Frédéric DUPONT (note 001/2018)	1 200,00		1 200,00	-	-	-	200,00

## E. – MODÈLES D'ÉCRITURES COMPTABLES (COMPTABILITÉ HT OU TTC) / DÉPENSES

**1804** Soit le même professionnel architecte qui procède à l'enregistrement d'une dépense réglée par chèque le même jour pour un montant total de 570,00 € TTC. La facture du fournisseur se présente de la manière suivante :

**Sarl la Montagne**  
2, rue de la Lorraine  
75018 Paris  
N° TVA : FR45 211 222 111

**Jean MARTIN**  
Architecte  
3, rue de la Construction  
75020 Paris

Paris, le 19 février 2018

#### Facture n° 188/2018

● Mobilier de bureau (1- table)	475,00 €
● TVA 20 %	<u>95,00 €</u>
● TOTAL TTC	<b>570,00 €</b>

Valeur en votre aimable règlement net sans escompte : 15 avril 2018  
A défaut et conformément à la loi, les pénalités encourues seront appliquées au taux minimum légal

\*Le débiteur professionnel des sommes dues à l'avocat, qui ne s'acquiesce pas réglées à bonne date, est redevable de plein droit d'une indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement d'un montant de 40 € (art. D.441-5 du Code de commerce). Lorsque les frais de recouvrement engagés sont supérieurs au montant de cette indemnité forfaitaire, le créancier peut demander une indemnisation complémentaire, sur justification (art. L.441-6 alinéa 12 du Code de commerce).

*Membre d'une ARAPL acceptant à ce titre le règlement des honoraires par chèque et carte bleue*

**1805 Comptabilité HT** – Ce professionnel devra enregistrer cette opération de la manière suivante :

#### Livre journal

Date	Libellé	Banque	Caisse	Fournitures de bureau Documentation – PTT	TVA sur dépenses
19/02	Mobilier Facture n° 188/2018 Chèque n° 7988	570,00		475,00	95,00

**1806 Comptabilité TTC** – En cas de tenue d'une comptabilité TTC, les écritures seraient les suivantes :

#### Livre journal

Date	Libellé	Banque	Caisse	Fournitures de bureau Documentation – PTT	TVA sur dépenses <sup>(1)</sup> (pour mémoire)
19/02	Mobilier Facture n° 188/2018 Chèque n° 7988	570,00		570,00	95,00 <sup>(1)</sup>

<sup>(1)</sup> Permet d'établir les déclarations de TVA

## II. Incidences du choix d'une comptabilité HT ou TTC sur la déclaration n° 2035

### A. – PRÉSENTATION

**1807** Tous les professionnels libéraux doivent cocher l'une ou l'autre des cases **CV** ou **CW** ou **AT** dans le cadre 1 de l'annexe n° 2035 A, selon leur situation au regard de la TVA.

Les professionnels redevables de la TVA doivent également compléter le cadre 5 de l'annexe n° 2035 B et, si leur comptabilité est présentée TTC, ils doivent déduire la TVA payée à la ligne BD de l'annexe n° 2035-A dans les conditions exposées ci-dessous.

**Remarque** Dans une déclaration présentée HT, la TVA payée ne constitue pas une charge d'exploitation. La ligne BD est donc égale à zéro.

### B. – PROFESSIONNELS NON REDEVABLES DE LA TVA

**1808** Les professionnels non redevables de la TVA comprennent les professionnels exonérés ainsi que ceux qui bénéficient du régime de la franchise en base de TVA (V. 1449).

Ces professionnels déclarent leurs recettes sans mention de TVA et déduisent les dépenses pour leur montant TTC puisque la TVA comprise dans le prix des biens et des services utilisés pour l'exercice de la profession constitue un élément du prix de revient des dépenses.

L'amortissement des immobilisations se pratique sur la base du **prix d'acquisition TTC**.

**1809** Sur la déclaration n° 2035, les professionnels non redevables de la TVA :

- doivent sélectionner la case **AT** figurant dans le cadre 1 de l'annexe n° 2035 A ;
- n'ont pas à renseigner la ligne 11 BD « Taxe sur la valeur ajoutée » ;
- n'ont pas à compléter le cadre 5 de l'annexe n° 2035-B ni la colonne 3 du tableau des immobilisations « Montant de la TVA déduite » sur la déclaration n° 2035 suite.

### C. – PROFESSIONNELS REDEVABLES DE LA TVA

#### 📖 Sources

BOI-BNC-BASE-20-10-30, 6 juill. 2016

**1810** Les professionnels redevables de la TVA doivent :

- sélectionner la case **CV** (pour une comptabilité tenue hors taxe) ou la case **CW** (pour une comptabilité tenue TTC) dans le cadre 1 de l'annexe n° 2035 A ;
- remplir les lignes du cadre 5 de l'annexe n° 2035 B :
  - **CX** « Montant de la TVA afférente aux recettes brutes » (il s'agit de la TVA sur les honoraires, les remboursements de frais et sur toutes recettes qui ont donné lieu à perception de la TVA, déclarées à la ligne AA ou à la ligne AF « Gains divers »),
  - **CY** « Montant de la TVA afférente aux achats » (biens et services autres que des immobilisations),
  - **CZ** « Dont montant de la TVA afférente aux honoraires rétrocédés ».

Il convient de distinguer selon que la comptabilité du professionnel est tenue **TTC** ou **HT**.

**IMPORTANT** Le mode de comptabilité et de déclaration retenu (HT ou TTC) s'applique aux recettes et aux dépenses.

- 1811 Comptabilité tenue HT** – Lorsque la comptabilité est tenue HT (cas le plus courant mais nécessitant une option) :
- les recettes sont déclarées pour leur montant HT ;
  - les dépenses sont déclarées pour leur montant HT lorsque la TVA est récupérable ;  
Les dépenses qui n'ouvrent pas droit à récupération de la TVA sont déduites du bénéfice pour leur montant TTC.
  - la base d'amortissement des immobilisations (qui ouvrent droit à récupération de la TVA) est retenue pour son montant HT ;
  - la TVA est totalement neutralisée dans la déclaration et aucune déduction ne doit être pratiquée ligne 11 BD « Taxe sur la valeur ajoutée » du cadre 3 de l'annexe n° 2035-A (TVA payée) ;
  - la colonne 3 du tableau des immobilisations « Montant de la TVA déduite » sur la déclaration n° 2035 suite doit être complétée pour les immobilisations qui ouvrent droit à récupération de la TVA.

**IMPORTANT** Les immobilisations qui n'ouvrent pas droit à récupération de la TVA sont amorties sur une base TTC (véhicule de tourisme par exemple).

**IMPORTANT** L'Administration admet que les professionnels enregistrent leurs opérations et déclarent leurs résultats hors taxe, à condition de faire apparaître distinctement sur leurs documents comptables (CGI, ann. IV, art. 37) :

- pour chaque prestation ayant donné lieu à l'établissement d'une note d'honoraires comportant mention de la TVA, le montant net de l'opération, le montant de la TVA au taux exigible facturé ainsi que le nom et l'adresse du client ;
- les opérations non soumises à la TVA ; à défaut, l'Administration est en droit d'exiger le paiement de la TVA sur la totalité des recettes (CE, 6 juin 1979, n° 9338) ;
- pour chaque acquisition de biens, services et travaux, l'indication de son montant, de la TVA correspondante, ainsi que le nom et l'adresse du fournisseur.

Les professionnels soumis à la TVA à des taux différents sont tenus de répartir, dans leur comptabilité, les recettes qu'ils réalisent par catégories d'opérations et par taux d'imposition.

- 1812 Comptabilité tenue TTC** – Lorsque la comptabilité est tenue TVA comprise :
- les recettes et les dépenses (donnant lieu ou non à récupération de la taxe) sont déclarées pour leur montant TTC ;
  - la base d'amortissement des immobilisations (qui ouvrent droit à récupération de la TVA) est en revanche retenue pour son montant HT.
- Pour neutraliser la TVA dans la déclaration (afin que le résultat fiscal d'un professionnel qui présente sa déclaration TTC ne soit pas supérieur ou inférieur à celui d'un professionnel qui présente sa déclaration HT), il convient donc de déduire ligne 11 BD du cadre 3 de l'annexe n° 2035-A :
- la TVA effectivement payée au cours de l'année d'imposition, c'est-à-dire la TVA collectée afférente aux recettes diminuée de la TVA déduite au titre des acquisitions de biens et services utilisés dans l'exercice de la profession au titre de l'année d'imposition ;
  - ainsi que la TVA récupérée au cours de l'année d'imposition au titre des acquisitions d'immobilisations.

**1813** En cas de cession d'immobilisations donnant lieu au paiement de la TVA (V. 1390), le montant de la TVA collectée et payée au Trésor au cours de l'année d'imposition doit, à notre avis, venir en diminution du montant porté en déduction ligne 11 BD du cadre 3 de l'annexe n° 2035-A.

Les remboursements de crédit de TVA encaissés au cours de l'année doivent être mentionnés en « Gains divers » ligne 6 AF du cadre 2 de l'annexe n° 2035-A.

## D. – INCIDENCES DES RÉGULARISATIONS DE TVA

### 📖 Sources

BOI-TVA-DED-20-10-40, 12 sept. 2012

**1814** On rappelle qu'en matière de droit à déduction, il convient désormais pour chaque bien ou service ouvrant droit à déduction de déterminer trois coefficients : le coefficient d'assujettissement, le coefficient de taxation et le coefficient d'admission. Du produit de ces trois coefficients résulte le coefficient de déduction qui détermine les droits à déduction des assujettis et redevables partiels notamment (V. 1342).

**1815 Rappel des cas de régularisations liés à la variation du coefficient de déduction** – Les professionnels dont une partie seulement de leur activité est située dans le champ d'application de la TVA ou dont toutes les activités sont situées dans le champ d'application de la TVA mais dont une partie n'ouvre pas droit à déduction sont susceptibles de procéder à deux types de régularisations :

- une régularisation résultant de la différence constatée entre le coefficient de déduction provisoire déterminé à la date d'acquisition du bien (immobilisé ou non) ou du service et le coefficient de déduction définitif (dit « coefficient de référence »), lequel doit être déterminé avant le 25 avril de l'année N+1 (V. 1372) ;
- une régularisation liée à la variation dans le temps de plus d'un dixième, à la hausse ou à la baisse, des coefficients d'assujettissement et de taxation de référence des immobilisations ou des immeubles (V. 1378).

**Remarque** Ces régularisations ne sont toutefois imposées que dans le cas où la variation de plus d'un dixième intervient dans un délai de 20 ans pour les immeubles ou de 5 ans pour les autres immobilisations (V. 1378).

**1816 Incidence de ces régularisations en cas de comptabilité tenue HT** – Le bénéfice imposable est déterminé abstraction faite de la TVA supportée par le contribuable.

La régularisation résultant d'une variation entre le coefficient de déduction provisoire et le coefficient de déduction définitif se rapportant aux immobilisations est répercutée directement sur le résultat de l'année lorsque l'écart entre ces deux coefficients est inférieur ou égal à 5 %.

La régularisation affectant les autres biens et services produit le même effet.

Dans ces deux cas, le montant de la régularisation doit figurer :

- soit ligne 43 CL « Divers à déduire » (cadre 4 de l'annexe n° 2035 B) pour un reversement de TVA ;
- soit ligne 36 CC « Divers à réintégrer » (cadre 4 de l'annexe n° 2035 B) pour une déduction complémentaire de TVA.

**1817 Incidence de ces régularisations en cas de comptabilité tenue TTC** – Le bénéfice est calculé sous déduction de la TVA nette payée, majorée de la TVA ayant grevé les immobilisations acquises et diminuée en principe de la TVA reversée sur la cession d'immobilisations. Le compte « Taxe sur la valeur ajoutée » ligne BD, sous lequel doit figurer cette taxe, est donc impacté par le montant de la régularisation intervenue.

Lorsque la régularisation de la TVA ayant grevé le coût des immobilisations entraîne une modification de la base de calcul des amortissements (variation entre le coefficient de déduction provisoire et le coefficient de déduction définitif supérieur à 5 %), la régularisation s'opère :

- soit ligne 43 CL « Divers à déduire » (cadre 4 de l'annexe n° 2035 B) pour une déduction complémentaire de TVA ;
- soit ligne 36 CC « Divers à réintégrer » (cadre 4 de l'annexe n° 2035 B) pour un reversement de TVA.

**1818 Cas particulier des régularisations liées au passage d'une comptabilité TTC à une comptabilité HT** – Le passage d'une comptabilité TTC au titre d'une année N à une comptabilité HT au titre d'une année N+1 nécessite des régularisations pour l'établissement de la déclaration n° 2035 au titre de l'année N+1.

► Pour les professionnels qui relèvent du régime réel normal de TVA (V. 1553) :

- la TVA afférente aux recettes du mois de décembre N doit être portée en déduction du résultat N+1, ligne 43 CL « Divers à déduire » (cadre 4 de l'annexe n° 2035 B),
- la TVA récupérable afférente aux acquisitions de biens, services et immobilisations du mois de décembre N doit être réintégrée au résultat N+1, ligne 36 CC « Divers à réintégrer » (cadre 4 de l'annexe n° 2035 B).

► Pour les professionnels relevant du régime simplifié de TVA (V. 1491), le solde de TVA correspondant aux opérations de l'année N, déterminé sur la déclaration CA 12 en N+1 doit être mentionné :

- soit ligne 43 CL « Divers à déduire » (cadre 4 de l'annexe n° 2035 B) pour un complément de versement de TVA,
- soit ligne 36 CC « Divers à réintégrer » (cadre 4 de l'annexe n° 2035 B) pour un crédit de TVA.

**IMPORTANT** Une majorité de professionnels libéraux tient une comptabilité hors taxes, ce qui est de nature à simplifier leurs obligations déclaratives (déclarations de TVA et déclaration n° 2035) et les régularisations.

Lorsque le professionnel est soumis partiellement à la TVA, il doit être vigilant sur les opérations de régularisation de TVA récupérable à effectuer en cas de changement de ses conditions d'exploitation. La complexité technique de ces régularisations nécessite à notre avis le recours à un conseil.

**1819** Dans les autres cas, la régularisation se rapportant aux immobilisations donne lieu à une augmentation ou à une diminution de la base amortissable sur le registre des immobilisations et des amortissements.

### III. Obligations résultant de l'utilisation d'un logiciel de comptabilité, de gestion ou d'un système de caisse

#### ■ Sources

CGI, art. 286, I, 3° bis ; BOI-TVA-DECLA-30-10-30, 4 juill 2018

**1820** À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, tous les professionnels assujettis à la TVA, y compris ceux exerçant une activité exonérée (notamment en raison du bénéfice de la franchise), qui enregistrent eux-mêmes les règlements de leurs clients particuliers à l'aide d'un logiciel ou système de caisse doivent utiliser un logiciel ou un système (accessible en ligne ou non) satisfaisant à des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données en vue du contrôle de l'Administration.

Ne sont pas visés ici les professionnels dont tous les clients sont des professionnels. En revanche, les assujettis qui réalisent à la fois des opérations avec des clients assujettis à la TVA (clients professionnels) et des non assujettis (clients particuliers) relèvent du champ d'application du dispositif.

L'article 105 de la loi de finances pour 2018 (L. n° 2017-1837, 30 déc. 2017) a restreint le champ d'application du dispositif aux seuls logiciels et systèmes de caisse.

**IMPORTANT** cette disposition ne crée **pas d'obligation de s'équiper d'un logiciel ou système de caisse**. Le choix de l'utilisation d'un logiciel ou système de caisse appartient à chaque assujetti.

Ainsi, n'est pas soumis à cette obligation tout assujetti qui suit ses encaissements uniquement à l'aide d'un facturier ou d'un journal de caisse papier ou bien d'un logiciel de bureautique (tableur, traitement de texte etc.) utilisé seulement pour rédiger des factures sans mémoriser les données.

**En pratique** D'une manière générale, le professionnel peut justifier du respect de ces conditions en produisant à l'Administration :

- soit un **certificat** délivré par un organisme accrédité ;
- soit une **attestation individuelle** de l'éditeur de son logiciel de comptabilité, de gestion ou du système de caisse concerné, conforme au modèle de l'Administration (BOI-LETTRE-000242, 3 août 2016).
- Cette attestation doit explicitement mentionner que le logiciel ou le système respecte les conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données prévues au 3° bis du I de l'article 286 du CGI, indiquer précisément le nom et les références du logiciel (y compris la version du logiciel concernée et le numéro de licence quand il existe une licence) ou du système et mentionner la date à laquelle le logiciel ou système a été acquis par le professionnel. Toute nouvelle version majeure du logiciel ou système doit donner lieu à l'établissement d'une nouvelle attestation visant expressément cette version.

C'est l'éditeur qui doit remettre ce document au professionnel lors de l'achat du logiciel ou système.

À défaut, de remise spontanée, le professionnel doit demander à l'éditeur qu'il lui remette ce certificat ou cette attestation individuelle. Si l'éditeur est établi à l'étranger, l'attestation individuelle doit être soit rédigée en français, soit rédigée en langue étrangère et accompagnée d'une traduction en français certifiée.

## A. – PROFESSIONNELS CONCERNÉS

### ■ Sources

BOI-TVA-DECLA-30-10-30, 4 juill 2018

**1821** Sont visés par cette obligation les professionnels effectuant des prestations de services ne donnant pas lieu à l'obligation d'émettre une facture conformément à l'article 289 du CGI à savoir les **prestations réalisées au bénéfice de clients particuliers**.

Les professionnels effectuant des prestations au profits de particuliers et de clients professionnels assujettis relèvent également du champ d'application du dispositif.

En revanche, **ne sont pas concernés** par l'obligation :

- les **professionnels qui réalisent exclusivement des prestations au profit d'autres assujettis à la TVA** (B to B) ou d'une personne morale non assujettie ;
- les assujettis bénéficiant de la **franchise en base de TVA** (notamment les auto-entrepreneurs) ;
- les assujettis effectuant **exclusivement des opérations ou des prestations exonérées de TVA**.

## B. – LOGICIELS ET SYSTÈME CONCERNÉS

### ■ Sources

BOI-TVA-DECLA-30-10-30, 4 juill 2018

**1822** Sont concernés **tous les logiciels et systèmes de caisse**, c'est-à-dire tout système informatique doté d'une fonctionnalité de caisse, laquelle consiste à mémoriser et à enregistrer extra-comptablement (c'est-à-dire que le paiement enregistré ne génère pas concomitamment, automatiquement et obligatoirement la passation d'une écriture comptable) des paiements (quel que soit le mode de règlement) reçus en contrepartie d'une vente de marchandises ou de prestations de services.

**IMPORTANT** Ainsi, cette obligation vise également les **logiciels libres ou les systèmes développés par l'assujetti lui-même**. Dès lors qu'il est « libre » ou développé en interne, par définition, ce logiciel est susceptible de faire l'objet de modification par l'assujetti pour les besoins de son activité. Dans cette hypothèse, ces modifications ne doivent pas avoir pour objet ou pour effet d'altérer le respect des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage exigées.

## C. – DONNÉES SOUMISES À L'OBLIGATION D'INALTÉRABILITÉ, DE SÉCURISATION, DE CONSERVATION ET D'ARCHIVAGE

### ■ Sources

BOI-TVA-DECLA-30-10-30, 4 juill 2018

**1823** Sont soumis à l'obligation d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage (sans préjudice d'autres dispositions spécifiques de facturation telle que l'obligation de remettre une note aux clients d'une prestation de services qui ne relèvent pas de la réglementation fiscale) :

► **toutes les données de règlement** liées à la réalisation d'une transaction (qu'il s'agisse d'une opération de vente d'un bien ou d'une prestation de services) et qui **peut conduire à l'émission, qu'elle soit antérieure, simultanée ou consécutive au règlement, d'un justificatif** (note, ticket, facture etc.) ;

► **toutes les données liées à la réception** (immédiate ou attendue) **du paiement** en contrepartie.

Sont ainsi visées les données de détail d'une transaction de règlement, qui doivent être enregistrées ligne par ligne, qui comprennent :

- le numéro du justificatif ;
- la date (année-mois-jour-heure-minute) ;
- le numéro de la caisse ;
- le montant total TTC ;
- le détail des articles ou des prestations (libellé, quantité, prix unitaire, total HT de la ligne, taux de TVA associé) ;
- toutes les données liées à la réception (immédiate ou attendue) du paiement en contrepartie ;
- les traces de modifications et corrections apportées ;
- l'ensemble des données permettant d'assurer la traçabilité et de garantir l'intégrité des données concourant à la réalisation de la transaction ;
- les données permettant de générer des données d'archives, selon un procédé fiable ;
- les données portant sur des transactions simulées au moyen d'un module de type « école » ou « test ».

**IMPORTANT** Le respect des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données peut être justifié :

► soit par un **certificat délivré par un organisme accrédité** dans les conditions prévues à l'article L. 433-4 du code de la consommation ;

► soit par une **attestation individuelle de l'éditeur du logiciel ou du système de caisse concerné**, conforme à un modèle fixé par l'administration.

Il s'agit d'un mode de preuve alternatif : un seul de ces deux documents (certificat ou attestation individuelle) suffit à justifier du respect des conditions susvisées.

## IV. Contrôle de la TVA

### A. – COMPARAISON DES DÉCLARATIONS DE TVA ET DE LA DÉCLARATION N° 2035

**1824** En fin d'année il est recommandé de contrôler la concordance entre les montants de la déclaration n° 2035 et ceux des déclarations de TVA en s'interrogeant sur les points suivants :

- toutes les recettes assujetties à la TVA et déclarées sur la 2035 ont-elles bien fait l'objet d'une déclaration de TVA ?
- compte tenu du montant de la TVA collectée au cours de l'année N, de la TVA récupérable (sur les biens, services et immobilisations), et du montant des règlements de TVA effectués en N, le professionnel est-il en règle à l'égard du service des impôts ?
- dans la négative, comment s'expliquent les écarts ? Quelle régularisation envisager ?
- le régime de TVA dont je relève est-il correct ?



## B. – MÉTHODE APPLICABLE

**1825** Afin de faciliter ce travail de contrôle, nous proposons ci-après une trame présentée sous forme de tableau récapitulatif, à utiliser selon que la comptabilité est tenue HT ou TTC.

					<b>OGID00</b>
Quelle est votre situation au regard de la TVA ? Réponse obligatoire, précisez le code 1, 2, 3, ou 4 :					Code réponse
<b>(1)</b> Recettes exonérées en totalité de TVA <b>(2)</b> Recettes en franchise en base de TVA en totalité <b>(3)</b> Recettes soumises en totalité à TVA <b>(4)</b> Recettes soumises partiellement à TVA					<input type="text"/>
Si (4) : coefficient de déduction retenu pour la TVA récupérable (en %)					<input type="text"/> %
Le tableau de TVA qui suit est à remplir seulement dans les situations (3) et (4).					<b>OGBNC06</b>
<b>TVA : concordance entre la déclaration n° 2035 et les déclarations de TVA</b>					
Si vos recettes sont inférieures au seuil de la franchise en base de TVA et si vous avez opté pour le régime réel de TVA, avez-vous adressé une lettre d'option à l'Administration ? (1) Oui - (2) Non					<input type="text"/>
<b>Recettes</b>					
Base HT des recettes sur la déclaration n° 2035 (**)	Taux de TVA	Montant de la TVA = ① x ②	Base HT des recettes (**) figurant sur la ou les déclarations de TVA (CA12 ou CA3)	Montant de la TVA sur la déclaration CA12 ou total des déclarations CA3 de l'année	
	Exonérées (*)				
	En franchise				
	Taux 20 %				
	Taux 5,5 %				
	Taux 10 %				
	Taux 8,5 %				
	Taux 2,1 %				
	Anciens taux (19,6 % et 7 %)				
	Acquisitions intracommunautaires				
	Régularisation en base de TVA				
Total base HT ▶	€	Total de la TVA afférente aux recettes brutes ▶	(3) €	€	(4) €
Si la donnée (3) ≠ (4) justifiez l'écart : comptabilité tenue créances acquises et dépenses engagées, acquisitions intra communautaires ...					
(*) Veuillez vous assurer que les conditions de droit, de fait et de forme de l'exonération de TVA sont réunies.					
(**) Si comptabilité tenue TTC, ramener les bases en HT pour compléter les tableaux.					
Montant de la TVA déductible (sur biens et services uniquement)					
Montant des acquisitions d'immobilisations de l'année ouvrant droit à TVA récupérable					HT
					TTC

## V. Secteurs distincts d'activité

### A. – PRINCIPE

#### 📄 Sources

CGI, art. 209 ; BOI-TVA-DED-20-20, 13 mai 2014

**1826** Lorsqu'un professionnel réalise plusieurs activités, elles doivent être constituées en secteur distinct dès lors que :

- d'une part, il y a bien pluralité d'activités au sens de ces dispositions : la jurisprudence du Conseil d'État retient pour le déterminer un ensemble de critères tenant à la fois à la nature économique de chaque activité et, surtout, à l'utilisation de moyens différents (investissements et personnels distincts), ainsi qu'à la tenue d'une comptabilité séparée, etc. ;
- et d'autre part, que chaque activité identifiée ne soit pas soumise à des dispositions identiques au regard de la TVA.

Ainsi, si toutes les activités identifiées du professionnel comprennent exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction, le régime des secteurs distincts n'a pas à être appliqué. Au contraire, si une ou plusieurs activités comprennent, pour tout ou partie, des opérations n'ouvrant pas droit à déduction (opérations exonérées), l'application du régime des secteurs distincts est de droit.

**IMPORTANT** Concernant les activités libérales, l'hypothèse est en pratique assez rare. En effet, généralement, ces activités multiples s'exercent à l'aide de moyens communs (locaux, personnels, matériels informatique) et dans la plupart des cas l'analyse de la situation révèle l'exercice simultané d'une activité principale et d'une ou plusieurs activités revêtant un caractère accessoire. En pareil cas, et dès lors qu'il n'est pas possible de déterminer une affectation précise des immobilisations, la taxe afférente à ces biens est en tout état de cause déductible en fonction du pourcentage général de déduction de l'entreprise.

## B. – MODALITÉS D'APPLICATION

**1827** L'application de ces dispositions est de droit. Ainsi, la constitution de secteurs distincts n'a pas à faire l'objet d'une déclaration auprès de l'Administration dès lors que :

- l'Administration ne peut pas s'opposer à la constitution d'un secteur distinct par l'assujetti dès la création de l'activité concernée, si les conditions requises sont remplies ;
- à l'inverse, l'Administration peut, dans les limites du délai de répétition, imposer leur application à un assujetti qui n'aurait pas cru devoir y procéder mais pour lequel les conditions s'avèrent réunies.

**Remarque** Il appartient, le cas échéant, au juge de l'impôt d'apprécier en dernier ressort si les conditions en cause sont ou non remplies.

**1828** Lorsqu'il y a lieu de constituer des secteurs d'activités distincts, les professionnels doivent suivre **compètement de façon distincte**, pour chaque secteur d'activité :

- les acquisitions de biens et services ;
- les cessions de biens constituant des immobilisations et les transferts de ces biens à un autre secteur ;
- le montant des opérations imposables et non imposables.

**1829** En matière de droit à déduction, il résulte des règles exposées au (V. **1342** et s.) que :

- lorsque les secteurs comprennent exclusivement soit des opérations ouvrant droit à déduction, soit des opérations n'ouvrant pas droit à déduction, le coefficient de taxation afférent à chaque bien ou service utilisé exclusivement pour l'un des secteurs constitués est respectivement, soit égal à l'unité, soit égal à zéro,
- lorsqu'un secteur d'activité ne comprend pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction, le coefficient de taxation afférent à l'ensemble des biens et services utilisés exclusivement pour la réalisation des opérations propres à ce secteur doit être déterminé dans les conditions posées au (V. **1349** et s.).

Il en est de même pour le coefficient de taxation afférent aux biens et aux services utilisés pour la réalisation d'opérations relatives à plusieurs secteurs.

## VI. Taux de TVA applicables dans l'UE

### A. – LISTE DES TAUX DE TVA APPLICABLES DANS L'UNION EUROPÉENNE

#### ■ Sources

Commission européenne

#### 1830

Tableau des taux applicables dans les pays de l'UE au 1<sup>er</sup> juill. 2018

Etat membre	Sigle	Taux super-réduit	Taux réduit	Taux normal	Taux parking
Belgique	BE	-	6 /12	21	12
Bulgarie	BG	-	9	20	-
République tchèque	CZ	-	10 /15	21	-
Danemark	DK	-	-	25	-

Etat membre	Sigle	Taux super-réduit	Taux réduit	Taux normal	Taux parking
Allemagne	DE	-	7	19	-
Estonie	EE	-	9	20	-
Grèce	EL	-	6,5 /13	24	-
Espagne	ES	4	10	21	-
France	FR	2,1	5,5 /10	20	-
Croatie	HR	-	5 /13	25	-
Irlande	IE	4,8	9 /13,5	23	13,5
Italie	IT	4	5/10	22	-
Chypre	CY	-	5 /9	19	-
Lettonie	LV	-	12	21	-
Lituanie	LT	-	5 /9	21	-
Luxembourg	LU	3	8	17	14
Hongrie	HU	-	5 /18	27	-
Malte	MT	-	5 /7	18	-
Pays-Bas	NL	-	6	21	-
Autriche	AT	-	10 /13	20	13
Pologne	PL	-	5 /8	23	-
Portugal	PT	-	6 /13	23	13
Roumanie	RO	-	5 /9	19	-
Slovénie	SI	-	9,5	22	-
République slovaque	SK	-	10	20	-
Finlande	FI	-	10 /14	24	-
Suède	SE	-	6 /12	25	-
Royaume Uni	UK	-	5	20	-



# Impôts locaux

## Introduction et caractéristiques communes des impôts locaux

I. Présentation des impôts locaux.....	1831	III. Recouvrement.....	1850
II. Valeur locative cadastrale.....	1833	IV. Contentieux.....	1854

## CET – Présentation générale

I. Présentation générale.....	1856
-------------------------------	------

## Contribution économique territoriale – Contribution foncière des entreprises

I. Personnes imposables et exonérées de CFE.....	1860	III. Calcul de la CFE.....	1935
II. Base d'imposition.....	1917	IV. Établissement et paiement de la CFE.....	1945
		V. Contrôle et contentieux de la CFE.....	1965

## CET – Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

I. Personnes imposables et exonérées de CVAE.....	1970	III. Établissement et paiement de la CVAE ...	1998
II. Calcul de la CVAE.....	1986	IV. Contrôle et contentieux de la CVAE.....	2010

## Plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée

I. Présentation.....	2014	III. Détermination du plafond.....	2017
II. Détermination du dégrèvement.....	2015	IV. Modalités d'application.....	2021

## Taxes foncières

I. Présentation.....	2028	II. Taxe foncière sur les propriétés non bâties.....	2045
----------------------	------	--	------

## Taxe d'habitation

I. Taxe d'habitation.....	2048
---------------------------	------

## Taxes sur les bureaux situés en Île-de-France

I. Taxe pour création de locaux à usage de bureaux, locaux commerciaux et locaux de stockage en Île-de-France.....	2053	II. Taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux et assimilés, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement qui leur sont annexées, situés dans la région Île-de-France.....	2059
--	------	--	------

# Introduction et caractéristiques communes des impôts locaux

## I. Présentation des impôts locaux

**1831** Les **impôts locaux** regroupent quatre impôts principaux :

- la **contribution économique territoriale** (CET) composée elle-même de deux cotisations, la cotisation foncière des entreprises (CFE) assise sur les valeurs foncières des entreprises et la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE), calculée en fonction de la valeur ajoutée produite par l'entreprise (V. **1856**) ;
- la **taxe foncière sur les propriétés bâties** (TFPB) établie annuellement à raison des propriétés bâties situées en France (V. **2029**) ;
- la **taxe foncière sur les propriétés non bâties** (TFPNB) établie annuellement à raison de la détention des propriétés non bâties de toute nature situées en France (V. **2045**) ;
- la **taxe d'habitation** (TH) due principalement par toute personne qui a, à quelque titre que ce soit, la disposition ou la jouissance de locaux meublés affectés à l'habitation (V. **2048**).

À ces taxes principales s'ajoutent différentes taxes annexes ou assimilées (notamment la taxe d'enlèvement des ordures ménagères).

**1832** Ces impôts présentent certaines **caractéristiques communes** :

- À l'exception de la CVAE, leur base d'imposition est constituée par la valeur locative cadastrale qui représente le rendement théorique d'une propriété déterminé par l'Administration ;
- Ils sont, à l'exception de la CVAE, recouvrés par voie de rôle selon les mêmes modalités ;
- Ils sont perçus au profit des collectivités territoriales (communes, départements, régions), des groupements de communes ou de certains établissements publics ;
- Ils sont, sauf exception, soumis aux mêmes règles contentieuses.

## II. Valeur locative cadastrale

### 📖 Sources

CGI, art. 1388 à 1388 sexies ; CGI, art. 1406 ; CGI, art. 1494 à 1508 ; CGI, art. 1516 à 1518 C ; BOI-IF-TFB, 12 sept. 2012 ; BOI-IF-TFNB, 4 déc. 2017

**1833** La fiscalité locale se caractérise par le fait que la base d'imposition des impôts locaux est essentiellement constituée par la **valeur locative cadastrale** (VLC) des propriétés bâties et non bâties.

Cette VLC, qui représente le rendement théorique d'une propriété, est déterminée par l'Administration.

**IMPORTANT** Depuis 2017, la VL des locaux affectés à une activité professionnelle non commerciale, de même que celle des locaux commerciaux et celle des locaux à usage professionnel spécialement aménagés pour l'exercice d'une activité particulière est déterminée selon une nouvelle méthode, basée sur l'état du marché locatif (méthode tarifaire), ou par voie d'appréciation directe, à la date de référence du 1<sup>er</sup> janvier 2013 (L. fin. rect. 2010, n° 2010-1658, 29 déc. 2010, art. 34 ; L. fin. rect. 2012, n° 2012-958, 16 août 2012, art. 37 ; Rép. min. n° 9562 : JO Sénat Q 3 avr. 2014 ; L. fin. rect 2015, n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 48).

En 2015, la valeur locative des locaux d'habitation proprement dits, des locaux servant à l'exercice d'une activité salariée à domicile et des locaux d'habitation présentant un caractère exceptionnel, est révisée, à titre expérimental, dans un premier temps, dans 5 départements tests : la Charente-Maritime, le Nord, l'Orne, Paris et le Val-de-Marne (A. 18 déc. 2014). L'objectif est la généralisation de la révision de la VL des locaux d'habitation pour une intégration de ses résultats dans les bases futures (sous réserve des exonérations mises en place).

**1834 Propriétés bâties** – D'une manière générale, les règles de détermination des VL visent à dégager non pas la VL réelle et actuelle des biens, mais le loyer normal que le bien était susceptible de produire, selon ses caractéristiques, à la date de référence fixée, en principe, depuis 2017, pour les locaux professionnels, au 1<sup>er</sup> janvier 2013.

**1835** La détermination de cette VLC nécessite l'évaluation séparée de chaque propriété ou fraction de propriété susceptible d'utilisation distincte.

**1836** Le nouveau système d'évaluation des VL des locaux professionnels repose, en principe, sur l'instauration d'une grille tarifaire mise à jour annuellement dans la même proportion que l'évolution des loyers constatée pour les locaux relevant de la même catégorie que le local et au sein de son secteur géographique.

La VL de chaque propriété tient compte des éléments suivants de la propriété ou de la fraction de propriété :

- sa nature ;
- sa destination ;
- son utilisation ;
- ses caractéristiques physiques ;
- sa situation ;
- sa consistance.

Leur nature et leur destination permettent de classer les locaux professionnels dans des sous-groupes. À l'intérieur d'un sous-groupe, les locaux sont, le cas échéant, classés par catégories, en fonction de leur utilisation et de leurs caractéristiques physiques.

**Exemple** Le sous-groupe II regroupe les bureaux et locaux divers assimilables selon les catégories suivantes :

- Catégorie 1 : locaux à usage de bureaux d'agencement ancien
- Catégorie 2 : locaux à usage de bureaux d'agencement récent
- Catégorie 3 : locaux assimilables à des bureaux mais présentant des aménagements spécifiques

**1837** La VL est obtenue par application à la surface pondérée du local d'un tarif par mètre carré. Elle peut être affectée d'un coefficient de localisation.

La surface pondérée s'entend de la somme, le cas échéant arrondie au mètre carré inférieur, des superficies de ses différentes parties, affectées, le cas échéant, d'un coefficient de réduction (de 0,5 lorsque la partie est couverte et de 0,2 dans le cas contraire), pour tenir compte de leur utilisation et de leurs caractéristiques physiques respectives.

Les tarifs par mètre carré sont déterminés à partir des loyers relevés auprès des propriétaires de locaux professionnels dans chaque secteur d'évaluation et pour chaque catégorie de propriété à la date de référence du 1<sup>er</sup> janvier 2013. Ils sont arrêtés par la commission départementale des valeurs locatives des locaux professionnels.

Le coefficient de localisation, arrêté par la commission départementale des valeurs locatives des locaux professionnels, permet de majorer (de 1,1, 1,15, 1,2 ou 1,3) ou minorer (de 0,7, 0,8, 0,85 ou 0,9) la VL pour tenir compte de la situation de la propriété dans le secteur d'évaluation.

**IMPORTANT** Les paramètres départementaux d'évaluation (secteurs d'évaluation, grille tarifaire, parcelles affectées de coefficients de localisation) sont publiés au recueil des actes administratifs de chaque département.

**En pratique** Ces informations sont accessibles sur le site [impots.gouv.fr](https://www.impots.gouv.fr) et téléchargeables pour chaque département (<https://www.impots.gouv.fr/portail/node/11405>).

**1838** Lorsque la méthode tarifaire n'est pas applicable, la VL est déterminée par voie d'appréciation directe (application d'un taux de 8 % à la valeur vénale de l'immeuble).

**1839** Différents dispositifs d'entrée en vigueur progressive des nouvelles modalités d'évaluations des VL des locaux professionnels sont prévus :

- l'application d'un coefficient de neutralisation afin de maintenir le poids respectif dans les bases des impôts locaux des propriétés imposables ;

Il est égal au rapport entre :

- d'une part, la somme des VL non révisées au 1<sup>er</sup> janvier 2017 des locaux imposables en 2017 ;
- et, d'autre part, la somme des VL révisées de ces locaux à la date de référence du 1<sup>er</sup> janvier 2013.

- l'application d'un mécanisme de lissage des variations de VL (appelé le « planchonnement ») ;

Pour les impositions dues au titre des années 2017 à 2025, lorsque la VL révisée est différente de la VL non révisée, la VL révisée est :

- majorée d'un montant égal à la moitié de cette différence si cette dernière est positive (VL révisée > VL non révisée) ;
- minorée d'un montant égal à la moitié de cette différence si cette dernière est négative (VL révisée < VL non révisée).

- l'application d'un mécanisme de lissage des variations des cotisations au titre des années 2017 à 2025.

Pour chaque impôt, l'exonération dégressive en cas de hausse des cotisations ou la majoration dégressive des cotisations en cas de baisse des celles-ci est égale, pour les impositions établies au titre de 2019, aux 7/10<sup>e</sup> de la différence entre la cotisation résultant de la révision et celle qui aurait été due sans la révision, puis réduite chaque année de 1/10<sup>e</sup> de la différence.

**IMPORTANT** Le « planchonnement » et le mécanisme de lissage des variations des cotisations ne sont pas applicables aux locaux ayant fait l'objet d'un changement de consistance, d'affectation ou d'utilisation après le 1<sup>er</sup> janvier 2017, sauf si le changement de consistance concerne moins de 10 % de la surface de ces locaux.

**1840 Propriétés non bâties** - La VLC des propriétés non bâties imposables correspond théoriquement au revenu net que le propriétaire tire de ses immeubles lorsqu'il les afferme ou, s'il les exploite lui-même, à celui qu'il pourrait en tirer en cas de location.



Elle ne résulte pas d'une estimation particulière mais est déterminée, pour chaque parcelle, à l'aide d'un tarif communal établi par nature de culture ou de propriété et, le cas échéant, par classe d'après le niveau des locations normales des propriétés non bâties à la date de référence fixée au :

- 1<sup>er</sup> janvier 1961 en métropole ;
- 1<sup>er</sup> janvier 1975, pour les départements de la Guadeloupe, de la Guyane, de la Martinique et de la Réunion ;
- 1<sup>er</sup> janvier 2012, pour le département de Mayotte.

## A. – MISE À JOUR DE LA VALEUR LOCATIVE

**1841 Constatation annuelle des changements** – Six catégories de changements peuvent être constatées annuellement :

- les constructions nouvelles ;
- les changements de consistance ;

Il s'agit des transformations qui ont pour effet de modifier le volume ou la surface d'un local préexistant (additions de construction par agrandissement au sol ou en élévation ; démolitions totales ou partielles ; restructurations de construction par division ou réunion de locaux préexistants...) ou d'accroître ou de perdre de la matière non bâtie imposable.

- les changements d'affectation ;

Il s'agit des changements résultant, pour certains biens bénéficiant d'une exonération permanente de TF, de la perte du bénéfice de cette exonération (par exemple un bâtiment rural transformé en bureaux) ou des changements d'affectation proprement dits (par exemple la modification de la destination d'un local ayant pour effet d'entraîner son passage de l'un des groupes d'évaluation à un autre groupe comme la transformation d'un local d'habitation en bureau...).

- les changements d'utilisation ;
- les changements de caractéristiques physiques ;

Ces changements affectent la structure même de la construction ou du terrain (par exemple, la remise en état au moyen de gros travaux ; des occupations illégales, récentes et répétées, assorties de dégradations significatives du bâtiment ; l'installation d'équipements nouveaux comme le chauffage central, une salle de bains, un ascenseur, etc.).

- les changements d'environnement ;

Sont à prendre en considération les changements qui affectent l'environnement immédiat du bien et qui peuvent être consécutifs soit à la réalisation d'opérations d'urbanisme, d'équipements collectifs ou d'aménagement foncier (rénovation urbaine, construction ou suppression d'une voie d'accès, d'une gare ferroviaire ou routière, création d'espaces verts ou de plans d'eau, etc.), soit à l'implantation, ou la suppression, d'établissements dangereux ou générateurs de nuisances (odeurs, poussières, bruits, fumées, etc.).

- les changements de méthode de détermination de la valeur locative.

Certains nouveaux dispositifs permettent la déclassification d'établissements industriels en locaux professionnels (ou inversement) et emportent donc un changement de méthode de détermination de la valeur locative de ces locaux.

**1842 Obligations déclaratives** – Les constructions nouvelles, les changements de consistance, les changements d'affectation et d'utilisation et les changements de méthode de détermination de la valeur locative doivent être portés à la connaissance de l'administration par les propriétaires (ou usufruitiers), dans les 90 jours de leur réalisation définitive.

Le changement doit être considéré comme définitivement réalisé lorsque l'état d'avancement des travaux de construction est tel qu'il permet une utilisation du local conforme à l'usage prévu, même s'il reste encore des travaux accessoires – peintures, papiers peints, revêtements de sols, etc. – à réaliser.

La déclaration doit être produite dans les 90 jours de la réalisation définitive de la construction ou du changement qui la motive.

En revanche, les changements de caractéristiques physiques et d'environnement sont constatés d'office par l'Administration.

**1843** Les déclarations doivent être souscrites sur les imprimés fournis par l'administration :

Ces imprimés sont téléchargeables sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) à la rubrique de recherche de formulaire.

- lorsqu'il s'agit de locaux affectés à une activité professionnelle non commerciale en principe : l'imprimé n° 6660-REV (CERFA n° 14248\*03) ;
- lorsqu'il s'agit de changements de consistance ou d'affectation des propriétés non bâties : l'imprimé à utiliser est l'imprimé n° 6704 modèle IL (imprimé n° 6704 (CERFA n° 10517)).

**Remarque** La révision des valeurs locatives des locaux professionnels s'est accompagnée de différentes obligations déclaratives pour les propriétaires et également pour les locataires tant pour sa mise en œuvre initiale que pour la mise à jour permanente des évaluations.

Ainsi, les locataires de locaux professionnels, relevant du régime de la déclaration contrôlée en matière de bénéfices non commerciaux (CGI, art. 96 et 96 A ; V. 32), sont tenus de faire figurer sur leurs déclarations de résultats, le montant du loyer annuel, charges et taxes non comprises relatif à chacun des locaux dont ils sont locataires au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de dépôt de la déclaration.

En pratique, l'administration a établi un formulaire spécifique (formulaire DECLOYER), annexe à la déclaration de résultats, qui doit être obligatoirement transmis par la procédure EDI-TDFC dans le cadre d'un dépôt spécifique (identifiants TDFC FL/CF), distinct du dépôt de la déclaration de résultats.

Préalablement à leur déclaration, les contribuables reçoivent de l'administration les éléments nécessaires à l'identification des locaux qu'ils occupent en utilisant la filière EDI-REQUETE.

**1844** En cas d'inobservation des obligations déclaratives, les **sanctions** suivantes sont applicables :

- perte ou réduction des exonérations (dont l'exonération temporaire de 2 ans des constructions nouvelles ; V. **2030**) ;
- application d'amendes fiscales (CGI, art. 1729 C) ;

Le défaut de production dans le délai prescrit de l'une des déclarations visées entraîne l'application d'une amende de **150 €**. Les omissions ou inexactitudes constatées dans les mêmes déclarations entraînent l'application d'une amende de **15 €** par omission ou inexactitude, sans que le total des amendes applicables par déclaration puisse être inférieur à **60 €** ni supérieur à **150 €**.

- émission de rôles particuliers (CGI, art. 1508 ; V. **1854**).

**1845 Évaluation des changements** – En règle générale, la VL des changements précités est appréciée, selon les principes généraux d'évaluation (V. **1833**).

**Remarque** Ainsi, la constatation des changements d'utilisation ou de caractéristiques physiques est susceptible de modifier le classement catégoriel du local et la constatation des changements d'environnement est susceptible de donner lieu à l'ajustement du coefficient de localisation

En cas de changement de méthode de détermination de la valeur locative, ainsi qu'en cas de changement d'affectation d'un local industriel en local professionnel ou inversement, la variation de la VL qui en résulte, et qui excède 30 % de la VL calculée avant la prise en compte du changement, fait l'objet, pour les changements constatés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, d'une réduction égale à 85 % du montant de la variation de VL la première année où le changement est pris en compte, 70 % la deuxième année, 55 % la troisième année, 40 % la quatrième année, 25 % la cinquième année et à 10 % la sixième année.

**1846 Mise à jour annuelle des tarifs sectoriels** – Les tarifs au mètre carré de chaque catégorie dans chaque secteur défini par la révision sont actualisés, chaque année, et pour la première fois en 2019, en fonction de l'évolution des loyers constatés par les services fiscaux.

**En pratique** Cette actualisation sera opérée, notamment, grâce à la collecte, dans les déclarations fiscales, des informations sur les baux conclus par les professionnels qui fourniront une appréciation du marché locatif.

**1847 Mise à jour annuelle des valeurs locatives** – La VL des locaux professionnels est mise à jour chaque année par application du tarif par mètre carré à la surface pondérée du local.

Lorsque la VL des locaux professionnels est évaluée par voie d'appréciation directe, cette VL est mise à jour, chaque année, par application d'un coefficient égal à celui de l'évolution, au niveau départemental, des loyers constatés pour les locaux professionnels relevant des catégories représentatives de la majorité des locaux.

**Remarque** Par exception, en 2018, les VL ont été indexées selon le coefficient forfaitaire de revalorisation, fixé à 1,012.

**1848 Mise à jour annuelle des coefficients de localisation** – La commission départementale des valeurs locatives des locaux professionnels pourra modifier, chaque année, à compter des impositions établies au titre de l'année 2018, le coefficient de localisation dont elle a affecté chaque propriété (V. **1837**), après avis des commissions communales et intercommunales des impôts directs.

**1849 Mise à jour des secteurs d'évaluation** – La commission départementale des valeurs locatives des locaux professionnels pourra procéder, chaque année suivant le renouvellement général des conseils municipaux, soit au plus tôt, tous les 6 ans, à une actualisation de la délimitation des secteurs d'évaluation, à la fixation des tarifs et à la définition des parcelles auxquelles s'applique un coefficient de localisation.

### III. Recouvrement

**1850** La TFPB, la TFPNB et la TH sont établies et perçues par voie de rôle dans le délai porté sur l'avis d'imposition, sous peine d'une majoration de 10 %.

**1851 Paiement mensuel** – Les professionnels peuvent opter pour un système de paiement mensuel de leurs cotisations selon les mêmes modalités que celles prévues en matière d'impôt sur le revenu (CGI, art. 1681 A).

**1852 Prélèvement automatique ou virement** – Les professionnels peuvent, sur option, s'acquitter de leurs taxes par prélèvement automatique à l'échéance sur un compte de dépôt ou d'épargne.

Lorsque la cotisation excède **300 € en 2019** (1 000 € en 2018), la taxe est obligatoirement acquittée par **prélèvements**, et lorsque la cotisation excède **50 000 €**, le contribuable doit s'acquitter de son paiement soit par virement, soit par prélèvement automatique sur un compte de dépôt ou d'épargne, sous peine d'une majoration de **0,2 %** (CGI, art. 1738).

**1853 Télépaiement** – Les cotisations peuvent également être acquittées par paiement en ligne via l'espace [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr).

## IV. Contentieux

**1854** Lorsqu'un immeuble n'a pas été imposé ou lorsque la valeur locative est reconnue insuffisante, l'Administration est en droit de procéder à des régularisations :

– soit par voie de **rôles particuliers** lorsque les omissions ou insuffisances d'évaluation résultent du défaut ou de l'inexactitude des déclarations que doivent souscrire les propriétaires (V. **1842**);

L'absence d'imposition ou les insuffisances d'évaluation résultant de ces omissions ou inexactitudes peuvent être réparées à toute époque par l'Administration.

Les rehaussements correspondants font l'objet de rôles particuliers jusqu'à ce que les bases rectifiées soient prises en compte dans les rôles généraux.

Les cotisations afférentes à ces rehaussements sont calculées d'après le taux en vigueur pour l'année où l'omission ou l'insuffisance a été découverte. Sans pouvoir être plus que **quadruplées**, elles sont multipliées par le nombre d'années écoulées depuis le **1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant** celle de l'acquisition ou du changement qui affecte l'immeuble (reconstructions, additions de construction, démolitions, changements d'affectation, transformations).

**Exemple** Un propriétaire n'a pas souscrit de déclaration pour un immeuble acquis ou achevé avant **N-4**. L'omission est découverte en **N** : le montant du rôle particulier de TF sera égal au quadruple de la cotisation normalement due au titre de **N**. Si l'immeuble avait été acquis ou achevé en **N-2**, la cotisation mise en recouvrement serait seulement doublée.

**Remarque** Cette procédure des **rôles particuliers** n'est pas applicable en matière de TFPNB.

– soit par voie de rôles supplémentaires dans les autres cas, tels que des erreurs imputables à l'Administration.

L'Administration a la possibilité de réparer, à tout moment, les erreurs qu'elle a pu commettre. Les contribuables, omis ou insuffisamment imposés au rôle primitif, sont inscrits dans un rôle supplémentaire qui peut être mis en recouvrement au plus tard le **31 décembre de l'année suivant celle de l'imposition**.

**1855 Réclamations** – Les redevables peuvent contester le principe même de l'imposition (erreur d'attribution, motif d'exonération...), l'évaluation attribuée aux immeubles (classement de l'immeuble, choix du local type, calcul de la surface pondérée...) ou le calcul de la cotisation.

Les demandes doivent être présentées jusqu'au **31 décembre de l'année qui suit** celle de la mise en recouvrement de l'imposition ou de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation.



# CET – Présentation générale

## 📖 Sources

CGI, art. 1447-0 à 1478 ; CGI, art. 1586 ter à 1586 nonies ; CGI, art. 1647 bis à 1647 D ; BOI-IF-CFE, 2 déc. 2015 ; BOI-CVAE, 12 sept. 2012

## I. Présentation générale

**1856** La contribution économique territoriale (CET) est composée :

- d'une **cotisation foncière des entreprises (CFE)**, assise sur la valeur locative des biens passibles de taxe foncière (V. **1860**),
- et d'une **cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)**, assise sur une fraction de la valeur ajoutée produite par les entreprises dont le chiffre d'affaires excède le seuil de 152 500 € (V. **1970**).

Ces deux cotisations constituent des impositions **distinctes et autonomes**.

L'institution de la CET en 2010 fait suite à la suppression de la taxe professionnelle.

**1857** La CFE est due chaque année par les **professionnels** qui exercent en France, à titre **habituel** une **activité professionnelle non salariée** (V. **1860**).

La **base d'imposition** est constituée, sauf cas d'exonération, de la **valeur locative des seuls biens passibles d'une taxe foncière** dont **dispose** le professionnel au cours de la **période de référence** (V. **1917**).

Les **taux** sont votés chaque année par les collectivités territoriales et les établissements publics de coopération intercommunale dotés d'une fiscalité propre bénéficiaires (V. **1935**).

Par tolérance administrative, les professionnels ne sont pas tenus de **déclarer** chaque année leurs biens imposables. L'obligation de déclaration n'existe que dans certaines **situations particulières** de création ou changement d'exploitant (déclaration 1447-C), ou de variation de la consistance des locaux ou de modification d'un quelconque des éléments de la déclaration précédemment déposée (déclaration 1447-M) ; V. **1948**).

La CFE est recouvrée par voie de rôle, et donne lieu au **versement** d'un acompte, par les redevables les plus importants, qui doit être réglé au plus tard le **15 juin**, le solde étant dû, au plus tard, au **15 décembre** de l'année d'imposition (V. **1952**).

**1858** La CVAE s'applique aux **professionnels** dans le **champ d'application** de la CFE et dont le **chiffre d'affaires** excède le seuil de 152 500 € (V. **1970**).

**En pratique** Seuls les professionnels dont le chiffre d'affaires est supérieur au seuil de 500 000 € doivent acquitter cette cotisation.

La CVAE est déterminée en fonction du **chiffre d'affaires** réalisé et de la **valeur ajoutée** produite au cours de la **période de référence** et son montant est égal à une fraction de cette valeur ajoutée (V. **1986**). Les professionnels sont tenus de déposer une **déclaration** de CVAE n° 1330-CVAE au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> mai et doivent, sous certaines conditions, **acquitter deux acomptes** au cours de l'année d'imposition (déclaration n° 1329-AC), avant le **15 juin** et le **15 septembre**, représentant chacun 50 % de la cotisation due, et procéder dans tous les cas à la **liquidation** définitive de l'impôt au plus tard le **deuxième jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> mai**, au cours de l'année suivante (déclaration n° 1329-DEF) (V. **1998**).

**1859** La CET, somme de la CFE et de la CVAE, est **plafonnée en fonction de la valeur ajoutée produite** : lorsque le montant de la cotisation excède 3 % de la valeur ajoutée, l'excédent fait l'objet, sur demande du professionnel, d'un dégrèvement (V. **2014**).



# Contribution économique territoriale – Contribution foncière des entreprises

## I. Personnes imposables et exonérées de CFE

### ■ Sources

CGI, art. 1447 ; CGI, art. 1447 bis et 1476 ; CGI, art. 1460 et 1464 B ; CGI, art. 1464 C ; CGI, art. 1465 A ; CGI, art. 1466 A ; CGI, art. 1466 E anc. ; BOI-IF-CFE-10, 2 déc. 2015

**1860** La cotisation foncière des entreprises (CFE) est due chaque année :

- par toutes les personnes **exerçant à titre habituel en France une activité professionnelle non salariée** ;
- ne bénéficiant pas d'une exonération de plein droit ou facultative.

### A. – PERSONNES IMPOSABLES

**1861** La CFE est due par toute personne **physique ou morale exerçant une activité non commerciale passible de la CFE, quels que soient** :

- son **statut juridique** (entrepreneur individuel, société, etc.) ;
- sa **situation au regard de la TVA et de l'impôt sur les bénéfices**.

**1862** La CFE est exigible même si celui qui exerce l'activité imposable **n'a pas juridiquement la capacité pour agir, ou ne dispose pas des diplômes exigés, ou encore est frappé d'une interdiction d'exercer**.

**Exemple** Sont notamment imposables :

- le redevable qui dépourvu du diplôme nécessaire, exerce la profession de dentiste (CE, 21 nov. 1896, Dupont 1897, p. 262) ;
- le masseur qui, en plus des soins de massage, se livre à des diagnostics de maladie et prescrit certains traitements (CE, 16 janv. 1939, Gruss) ;
- l'acupuncteur qui établit des diagnostics et se livre à des opérations relevant de la profession médicale sans détenir les diplômes correspondants (CE, 18 juin 1980, n° 17184) ;
- un notaire dont l'activité continue à être exercée pour son compte par un administrateur provisoire, nonobstant la suspension provisoire d'exercice de ses fonctions dont il fait l'objet par application des dispositions de l'ordonnance du 28 juin 1945 relative à la discipline des notaires et de certains officiers ministériels (CAA Douai, 2 déc. 2010, n° 09-1621).

**1863** Les **sociétés civiles de moyens, les sociétés civiles professionnelles et les groupements réunissant des membres de professions libérales dotés ou non de la personnalité morale**, sont imposées à la CFE en leur nom propre.

Lorsque l'organisme non doté de la personnalité morale :

- est une société, la CFE est due par cette société ; l'imposition à la CFE de ces sociétés est libellée au nom du ou des gérants.

Sont ainsi visées **les sociétés de fait et les sociétés en participation**.

- n'est pas une société, la CFE est due :

- par la personne morale dont émane cet organisme,
- par le fiduciaire lorsque l'activité est exercée en vertu d'un contrat de fiducie.

**IMPORTANT** Les **SCM sont imposées à la CFE en leur nom propre** pour leur activité de groupement de moyens.

Les bases taxables d'une SCM comprennent la valeur locative des locaux à usage non privatif des membres de la SCM (comme par exemple, le local du secrétariat et la salle d'attente servant à l'ensemble des membres de la SCM).

Les **associés des SCM sont imposables à la CFE en leur nom propre** dès lors qu'ils exercent une activité imposable. La CFE dont ils sont redevables est calculée sur la fraction de la valeur locative des locaux de la SCM dont ils ont la jouissance exclusive.

### B. – ACTIVITÉS PASSIBLES DE LA CFE

**1864** Pour être imposable à la CFE, l'activité doit être exercée, **dans les limites du territoire national, à titre habituel et revêtir un caractère professionnel non salarié**.

## 1° Caractère habituel

**1865** Cette première condition est considérée comme satisfaite lorsque les actes qui caractérisent l'activité imposable sont effectués de manière répétitive.

**Exemple** Sont ainsi notamment soumis à la CFE, dès l'instant où le nombre d'actes effectués et l'importance des recettes correspondantes sont suffisants pour caractériser l'exercice habituel d'une profession :

- les employés des compagnies d'assurances qui apportent des contrats à leur employeur et perçoivent des commissions ayant le caractère de bénéfices non commerciaux ;
- les médecins retraités pratiquant des expertises médicales (Rép. min. n° 6710 : JOAN 3 mars 1979) et, de manière plus générale, toutes personnes retraitées exerçant une activité d'expert lorsque cette activité n'est pas considérée comme une activité salariée ;
- les médecins généralistes et étudiants en médecine effectuant des remplacements (Rép. min. n° 7702 : JOAN 16 mars 1979. - Rép. min. n° 79725 : JOAN 17 mai 2011) ;
- les médecins et enseignants experts près des tribunaux (Rép. min. n° 37985 : JOAN 9 févr. 1981) ;
- les délégués et correspondants départementaux d'une mutuelle rémunérés par une indemnité forfaitaire destinée notamment à couvrir les dépenses qu'ils sont amenés à engager dans l'exercice de leur mandat et soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des BNC, dès lors que leur activité présente un caractère professionnel et habituel ;
- les personnes qui effectuent des missions de commissaires-enquêteurs, et qui sont rémunérées à ce titre sous forme d'honoraires imposables dans la catégorie des BNC, l'absence de personnel ou de bureaux ouverts au public étant sans influence sur le principe de l'imposition (Rép. min. n° 8774 : JO Sénat 15 nov. 1990).

**1866** Les actes isolés ou qui présentent un caractère accidentel, occasionnel ou exceptionnel ne donnent pas lieu au paiement de la CFE.

**Exemple** Le médecin ou l'avocat retraité donnant quelques consultations à titre gratuit ou nommé à titre exceptionnel comme expert n'est pas soumis à la CFE.

## 2° Caractère professionnel

**1867** Une activité même effectuée à titre habituel ne peut revêtir un caractère professionnel que si elle est exercée dans un but lucratif, et n'est pas limitée à la gestion d'un patrimoine privé de caractère mobilier ou immobilier, (sous réserve des activités de location et sous-location d'immeubles nus).

**1868** L'exercice d'une activité professionnelle non salariée s'apprécie au cas par cas et n'est caractérisé que si l'activité est régulière et repose sur la mise en œuvre de moyens.

**1869 Location et sous-location d'immeubles** - L'ensemble des activités de location ou sous-location d'immeubles (bail commercial ou bail professionnel), à l'exception de celles afférentes à des immeubles nus à usage d'habitation, est réputé être exercé à titre professionnel et entre donc dans le champ d'application à la CFE.

La location ou sous-location de locaux meublés constitue par nature une activité professionnelle passible de la CFE, sauf exonération expresse. Seules demeurent hors du champ de la CFE les activités de location ou sous-location portant sur des immeubles nus à usage d'habitation, qui relèvent de la gestion d'un patrimoine privé, lorsque le bailleur ne poursuit pas, selon des modalités différentes, une exploitation commerciale antérieure ou ne participe à l'exploitation du locataire (CAA Marseille, 6 juill. 2016, 14MA03084 et 14MA03568).

**1870** Toutefois, la CFE n'est pas due lorsque l'activité de location ou sous-location d'immeubles nus est exercée par des personnes qui, au cours de la période de référence (N-2), en retirent des recettes brutes hors taxes ou un chiffre d'affaires pour un montant inférieur à 100 000 €.

Le seuil de 100 000 € s'apprécie :

- pour les entreprises relevant des régimes de valeur ajoutée des titulaires de revenus fonciers et des titulaires de bénéfices non commerciaux soumis à une comptabilité de caisse, en fonction des recettes ;
- pour les autres entreprises, en fonction du chiffre d'affaires.

## 3° Activité non salariée

**1871** Cette condition est remplie par la plupart des professionnels libéraux généralement réputés exercer une activité non salariée.

Pour plus de détails sur la définition des activités non salariées (V. 4).

Il en va de même pour les professionnels libéraux qui optent pour le régime fiscal des salariés.

**Exemple** Sont ainsi passibles de la CFE, les agents généraux d'assurances et les auteurs d'œuvres de l'esprit ayant opté en matière d'impôt sur le revenu pour le régime fiscal des salariés (V. 1015 et 1059).

## 4° Activité exercée en France

**1872** Pour être passible de la CFE, l'activité doit être exercée dans les limites du territoire national.

Les personnes ou sociétés ne peuvent pas être soumises à la CFE à raison de leurs activités qui ne sont pas assujetties à l'impôt sur le revenu en raison des règles de territorialité propres à cet impôt.



## C. – EXONÉRATIONS DE CFE

### 1873 Les exonérations peuvent être de plein droit ou facultatives.

Sont dénommées « exonérations de plein droit » les mesures qui exonèrent de CFE les redevables sans intervention d'une décision des collectivités territoriales.

Les exonérations facultatives sont accordées sur décision ou en l'absence de délibération contraire des communes ou de leurs établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) dotés d'une fiscalité propre.

Ces exonérations peuvent être permanentes ou temporaires.

### 1° Exonérations de plein droit

**1874 Établissements privés d'enseignement** – Les établissements privés d'enseignement sont passibles de la CFE lorsqu'ils exercent leur activité dans un but lucratif. Toutefois, sont exonérés, pour l'ensemble de leurs activités d'enseignement et pour celles qui en constituent le prolongement direct (hébergement des élèves, fourniture de repas aux élèves), sous réserve de respecter certaines conditions :

- les établissements scolaires privés du premier degré qui dispensent un enseignement conforme aux programmes officiels de l'enseignement primaire ;

C'est le cas notamment des établissements qui ont passé un contrat avec l'État.

- les établissements privés d'enseignement du second degré lorsqu'ils ont passé un contrat avec l'État (C. éduc., art. L. 442-1) ;

Tous les établissements du second degré qui ont passé un tel type de contrat avec l'État sont exonérés de CFE pendant la durée de la convention. Même si le contrat ne porte que sur certaines classes, l'établissement peut bénéficier d'une exonération totale pour l'ensemble de ses activités d'enseignement.

- les établissements privés d'enseignement supérieur lorsqu'ils ont fait l'objet d'une reconnaissance d'utilité publique ou lorsqu'ils ont passé une convention (C. éduc., art. L. 718-16), ou lorsqu'ils sont rattachés par décret à un ou plusieurs établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel ou sont intégrés à un établissement public scientifique, culturel et professionnel ;

- les établissements privés d'enseignement agricole ayant passé un contrat avec l'État (C. rur. pêche marit., art. L. 813-1 à L. 813-7) ;

- les établissements d'enseignement supérieur consulaires (C. com., art. L. 711-17) pour leurs activités de formation professionnelle initiale et continue ainsi que de recherche, ainsi que les organismes à gestion désintéressée, au titre de leur participation dans ces établissements, ou au titre du financement de leurs activités.

Seuls les biens affectés aux activités conduites dans le cadre des missions du service public de l'enseignement supérieur (C. éduc., art. L. 123-3) sont ainsi exonérés pour les cotisations dues au titre de 2016 et des années suivantes.

**1875 Professeurs de lettres, sciences et arts d'agrément et instituteurs primaires** – Sont exonérés ceux qui enseignent :

- la littérature, les langues vivantes ou les langues mortes, les mathématiques, les sciences physiques, naturelles, les sciences humaines, le droit, etc. ;

- le dessin, la peinture, la musique, le chant, la déclamation, la danse ainsi que la culture physique, la gymnastique (à l'exclusion de la gymnastique corrective qui ne constitue pas un art d'agrément) et les sports en général (dont notamment les titulaires d'un brevet d'État d'alpinisme, de ski, de parapente et de canyoning).

**1876** L'exonération n'est accordée que si les professeurs dispensent leur enseignement personnellement, soit à leur domicile ou au domicile de leurs élèves, soit dans un local dépourvu d'enseigne et ne comportant pas un aménagement spécial.

En revanche, l'exonération ne concerne pas :

- les professeurs qui possèdent un véritable établissement ouvert au public, c'est-à-dire un local affecté spécialement aux cours, ayant un aménagement professionnel caractérisé et dans lequel les élèves sont reçus habituellement par groupe ;

- les entreprises qui donnent des cours par correspondance (enseignement à distance) ;

- les professeurs qui dispensent un enseignement pratique.

**Exemple** Dactylographie, informatique, couture, cuisine, conduite automobile, etc.

**1877 Peintres, sculpteurs, graveurs et dessinateurs** – Sont limitativement exonérés les peintres, sculpteurs, graveurs et dessinateurs considérés comme artistes et ne vendant que le produit de leur art.

Remplit cette condition celui qui exécute des œuvres dues à sa conception personnelle, soit seul, soit avec les concours limités indispensables à l'exercice de son art.

En revanche, n'est pas exonéré :

- un contribuable qui exploite un atelier de dessins dans lequel il emploie plusieurs collaborateurs exécutant, sous sa direction, les travaux de préparation et de mise au net qu'appellent ses créations ;

- celui qui exécute des travaux d'après des modèles fournis par des tiers ;

- celui qui, pour exécuter ou reproduire des œuvres dont il est l'auteur, exploite un établissement dans lequel le travail industriel est prédominant et le travail artistique secondaire ;
- un contribuable dont l'activité consiste essentiellement en l'exécution, sur commande, d'œuvres graphiques publicitaires composées de textes et de photographies, quelle que soit la part de création de l'intéressé.

**1878 Photographes auteurs** – Sont exonérés de CFE les photographes auteurs, pour leur activité relative à la réalisation de prises de vues et :

- à la cession de leurs œuvres d'art (tirages originaux signés et numérotés),
- à la cession de leurs droits patrimoniaux (droits de reproduction et droits de représentation (CPI, art. L.122-1 à L.122-12) relatifs à leurs œuvres d'art.

**1879** Sont considérés comme photographes auteurs les photographes qui réalisent :

- des prises de vue artistiques (qu'elles donnent ou non lieu à un tirage) ;

Ne peuvent être considérées comme des œuvres éligibles à l'exonération de CFE que les photographies qui portent témoignage d'une intention créatrice manifeste de la part de leur auteur et qui sont donc des œuvres de l'esprit.

Sont exclues du bénéfice de l'exonération les activités consistant à réaliser et à commercialiser les photographies d'identité, les photographies scolaires, ainsi que les photographies de groupes ou encore les photographies dont l'intérêt dépend avant tout de la qualité de la personne ou de la nature du bien représenté (photographies illustrant des événements familiaux ou religieux comme les mariages, communions, etc., ou, en règle générale, des événements d'actualité comme les photos de mode, photos de personnalités politiques, du spectacle, etc.).

- soit seuls, soit avec des concours limités indispensables à l'exercice de leur art (le cas échéant éclairagiste, accessoiriste, maquilleuse).

**1880 Auteurs et compositeurs** – Sont ainsi exonérés :

- les écrivains, c'est-à-dire les auteurs de livres, brochures et autres écrits littéraires et scientifiques ainsi que les auteurs d'œuvres dramatiques ;

Seuls sont susceptibles d'être considérés comme auteurs les traducteurs dont les œuvres sont imprimées et diffusées dans le public par une ou plusieurs entreprises d'édition et qui perçoivent à ce titre des droits d'auteur fixés soit au forfait, soit en fonction du chiffre de vente des ouvrages édités. Tel est le cas, en particulier, des traducteurs qui bénéficient des prestations du régime de sécurité sociale de l'association pour la gestion de la sécurité sociale des auteurs (AGESSA).

Il en résulte que, si l'activité de traducteur en vue du doublage et du sous-titrage d'œuvres audiovisuelles étrangères nécessite, dans sa phase d'élaboration, une écriture préalable des dialogues adaptés et traduits en français, elle n'a pas pour objet la production d'une œuvre écrite destinée à être publiée. Dès lors, un tel professionnel ne peut, à raison de cette activité et alors même qu'il est affilié au régime de sécurité sociale des auteurs, bénéficier de l'exonération, ni utilement prétendre que ce texte présente un caractère discriminatoire prohibé par droit européen (CE, 28 juill. 2011, n° 315028).

- les auteurs d'œuvres musicales et chorégraphiques.

**Remarque** Cette exonération ne s'étend pas aux activités d'édition et de vente exercées par ces auteurs pour leurs propres œuvres, qui demeurent à ce titre, redevables pour ces activités de la CFE et plus généralement de la cotisation minimum en raison de la faiblesse de leur base d'imposition. Ces auteurs d'ouvrages éditant et vendant eux-mêmes leurs œuvres, dont le chiffre d'affaires ou de recettes est inférieur ou égal à 5 000 €, sont toutefois susceptibles de bénéficier de l'exonération de cotisation minimum de CFE (V.1938) (Rép. Zulesi : AN 4 sept. 2018 n° 9232 ; Rép. Robert : Sénat 6 sept. 2018 n° 5995).

**1881 Artistes lyriques et dramatiques** – Ces artistes sont exonérés lorsqu'ils sont titulaires de BNC.

**Remarque** Ces personnes ont généralement le statut de salarié et sont donc placées hors du champ d'application de l'impôt.

Toutefois, un artiste qui agit comme un véritable entrepreneur de spectacles est imposable.

**1882 Sages-femmes, garde-malades et aidants familiaux** – Sont exonérés les sages-femmes et les garde-malades, ainsi que les aidants familiaux (C. action soc. et fam., art. R. 245-7), sauf s'ils tiennent une maternité, une maison de repos ou de soins.

**Remarque** En revanche, les activités relevant de la profession d'infirmière sont imposables.

**1883 Jeunes avocats** – Sont exonérés, pour une période de 2 ans, à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit celle au titre de laquelle est intervenue la première inscription au tableau des avocats (ou « tableau de l'Ordre »), les avocats qui :

- ont suivi le cursus de formation théorique et pratique d'une durée d'au moins 18 mois, sanctionné par le CAPA ;
- et exercent leur activité de manière indépendante, soit à titre individuel soit en groupe (en qualité soit de collaborateur soit d'associé de structures non soumises à l'IS).

**En pratique** L'avocat bénéficie d'une exonération au titre de ses 3 premières années d'activité :

- l'année de l'installation de l'avocat, qui correspond à l'année de la première inscription au tableau, la CFE n'est pas due dès lors qu'il s'agit d'une création d'activité (CGI, art. 1478, II, 1<sup>er</sup> al.) ;
- les 2 années suivantes, la CFE n'est pas due dès lors que les conditions d'application de l'exonération « jeunes avocats » sont remplies.

**1884 Sportifs** – Sont exonérés les sportifs eux-mêmes pour la seule pratique de leur sport.

L'exonération ne bénéficie pas à un arbitre de football dont l'activité, qui consiste à veiller au respect de la réglementation technique du football pendant le déroulement d'une compétition, ne peut être assimilée à la pratique de ce sport (CAA Nantes, 11 juin 2015 n° 14NT01716).

**1885 Corps de réserve sanitaires** – L'activité des membres du corps de réserve sanitaire est exonérée (C. santé publ., art. L. 3131-1 à L. 3136-1).**2° Exonérations facultatives****1886** Les exonérations sont dites facultatives lorsqu'elles sont accordées sur décision ou en l'absence de délibération contraire des collectivités territoriales.

Les délibérations des collectivités locales et des organismes compétents relatives à la fiscalité locale (autres que celles fixant les taux et les produits d'imposition) doivent, en principe, être prises avant le 1<sup>er</sup> octobre pour être applicables l'année suivante (CGI, art. 1639 A bis).

**1887** Les exonérations peuvent être :

## – soit permanentes,

Elles s'appliquent tant que la délibération de la collectivité territoriale concernée le permet.

## – soit temporaires.

Elles s'appliquent alors pour une durée limitée prévue par le texte ou par la délibération de la collectivité.

**1888** Lorsqu'un professionnel remplit les conditions pour bénéficier de plusieurs exonérations facultatives, il doit opter pour l'une d'entre elles. Cette option est irrévocable mais peut s'exercer distinctement pour chaque établissement. Toutefois, en règle générale, les exonérations applicables sauf délibération contraire prévalent sur les exonérations accordées sur délibération et le contribuable n'a alors aucune possibilité d'option.

**Remarque** Les professionnels ayant bénéficié d'exonérations ou d'abattements temporaires en matière de taxe professionnelle, dont le terme n'est pas atteint au 31 décembre 2009, date d'institution de la CFE, bénéficient de leur maintien jusqu'à leur terme, sous réserve que les conditions d'application demeurent satisfaites.

**1889 Médecins, auxiliaires médicaux et vétérinaires en zone rurale** – Les communes ou leurs EPCI dotés d'une fiscalité propre peuvent exonérer de CFE, par une délibération de portée générale, et à compter de l'année qui suit celle de leur établissement :

## – les médecins ainsi que les auxiliaires médicaux ;

## – soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux ;

L'exonération ne concerne donc pas les auxiliaires médicaux qui, bien que mentionnés au livre III de la quatrième partie du CSP, relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux en raison de la nature commerciale de leur activité (exemples : opticiens lunetiers, audioprothésistes, etc.).

## – qui, exerçant leur activité à titre libéral, s'établissent ou se regroupent dans une commune de moins de 2 000 habitants ou située dans l'une des zones de revitalisation rurale (ZRR), ou qui, exerçant à titre libéral, s'établissent ou se regroupent sur un site distinct de leur résidence professionnelle habituelle dans ces mêmes communes ou dans une commune où l'offre de soins est insuffisante (CSP, art. L. 1434-4).

L'exonération est donc susceptible de concerner :

- les chirurgiens-dentistes,
- les infirmiers et infirmières,
- les masseurs-kinésithérapeutes, gymnastes médicaux ou masseurs,
- les pédicures-podologues,
- les orthophonistes et orthoptistes,
- les ergothérapeutes et psychomotriciens,
- les diététiciens,
- les propharmaciens.

Les sages-femmes bénéficient d'une exonération de plein droit (V. **1882**).

**1890** De même, les communes ou leurs EPCI dotés d'une fiscalité propre peuvent, dans les mêmes conditions de délibération, exonérer de CFE les vétérinaires ruraux investis du mandat sanitaire (C. rur. pêche marit., art. L. 203-1) dès lors que l'habilitation pour effectuer leurs interventions concerne au moins 500 bovins de plus de deux ans en prophylaxie obligatoire ou équivalents ovins/caprins.**1891** Au choix de la commune ou de l'EPCI doté d'une fiscalité propre, la durée d'exonération est comprise entre 2 et 5 ans.**1892** En revanche, l'exonération ne s'applique pas aux créations ou regroupements d'établissements résultant d'un transfert, lorsque le redevable a, au titre d'une ou plusieurs des 5 années précédant celle du transfert, bénéficié de l'exonération au titre de l'installation dans une ZRR.

**1893** Les professionnels qui entendent bénéficier de cette exonération doivent en faire la demande dans la **déclaration n° 1447-C-SD** (CERFA n° 14187) avant le **1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant** celle de leur établissement, auprès du service des impôts des entreprises dont ils dépendent et apporter les justifications nécessaires.

**Remarque** Le bénéfice de ces exonérations est subordonné au respect du règlement de la Commission européenne relatif aux aides de minimis (V. **1234**).

**1894 Zones de revitalisation rurale** – Les professionnels qui procèdent à certaines opérations en ZRR sont exonérés de CFE, pour une durée de **5 ans maximum**, sauf délibération contraire de la commune ou de l'EPCI doté d'une fiscalité propre.

La liste constatant le classement des communes en ZRR, liées aux territoires ruraux de développement prioritaire compte tenu de leur faible densité démographique, est établie et révisée chaque année par arrêté du Premier ministre.

**IMPORTANT** Les critères de classement des communes en ZRR à compter du **1<sup>er</sup> juillet 2017** ont été modifiés par la loi de finances rectificative pour 2015 (L. fin. rect. 2015, n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 45). Toutefois, lorsqu'une commune d'implantation cesse d'être classée en ZRR, après la date de création ou de reprise de l'activité, l'exonération appliquée est maintenue pour sa durée restant à courir, si toutes les conditions requises sont respectées.

**1895** Ouvrent droit à cette exonération :

– les **créations d'activités** par les professionnels titulaires de bénéfices non commerciaux ;

L'exonération en faveur des créations d'activités non commerciales s'applique quelle que soit la forme sociale de l'exploitation (individuelle, en association avec d'autres professionnelles exerçant une activité non commerciale, dans le cadre d'une SCP) et sous réserve que l'activité exercée par l'entreprise consiste principalement en l'exercice d'une profession non commerciale.

La condition d'activité doit être remplie dès l'année de création de l'établissement en ZRR.

– dans les **communes de moins de 2 000 habitants situées en ZRR**, les **reprises d'activités** non commerciales professionnelles, réalisées par des professionnels exerçant le même type d'activité, dès lors qu'au cours de la période de référence prise en compte pour la première année d'imposition, l'activité est exercée dans l'établissement avec **moins de 5 salariés**.

**1896** Lorsque le professionnel ne remplit plus les conditions exigées pour l'obtention de cette exonération, celle-ci **cesse** de s'appliquer à compter du **1<sup>er</sup> janvier** de la deuxième année suivant celle du constat de ce changement d'activité.

En outre, tout professionnel qui cesse volontairement son activité pendant une période d'exonération, ou dans les 5 années suivant la fin de celle-ci, est tenue de verser les sommes qu'il n'a pas acquittées au titre de la CFE.

**1897** L'exonération doit être sollicitée sur la **déclaration n° 1447-C-SD** (CERFA n° 14187) à souscrire **avant le 1<sup>er</sup> janvier de l'année qui suit** la création ou la reprise.

Toutefois, les professionnels éligibles à l'exonération au titre des créations et reprises d'une activité non commerciale sont **dispensés de la déclaration annuelle** des éléments entrant dans le champ d'application de l'exonération sur le formulaire **n° 1465-SD** (CERFA n° 10 694).

**Remarque** Le bénéfice des exonérations est subordonné au respect du règlement de la Commission européenne relatif aux aides de minimis (V. **1234**).

**1898 Zones de recherche et de développement des pôles de compétitivité** – Les établissements d'entreprises participant à un projet de recherche et de développement agréé et implantés dans une zone de recherche et de développement d'un pôle de compétitivité pouvaient être exonérés pendant **5 ans** de CFE, sur délibération des communes et des EPCI dotés d'une fiscalité propre.

**1899** L'exonération a été supprimée à compter de **2014**, toutefois, les exonérations en cours avant cette date sont maintenues jusqu'à leur terme sous réserve que les conditions exigées pour en bénéficier demeurent satisfaites (L. fin. rect. 2013, n° 2013-1279, 29 déc. 2013, art. 29).

**1900 Zones franches urbaines** – Sauf délibération contraire de la commune ou de l'EPCI doté d'une fiscalité propre, les établissements qui font l'objet d'une **création** ou d'une **extension** entre le **1<sup>er</sup> janvier 2006** et le **31 décembre 2014** dans les zones franches urbaines – territoires entrepreneurs (ZFU-TE), ainsi que les établissements existant au **1<sup>er</sup> janvier 2006** dans les ZFU, sont, dans certaines conditions, exonérés de CFE pendant **5 ans**.

Il existe trois catégories de ZFU :

- la première comprend les ZFU créées par la loi 96-987 du 14 novembre 1996 (ZFU dites « de première génération ») ;
- la deuxième catégorie comprend les ZFU créées par la loi 2003-710 du 1<sup>er</sup> août 2003 (ZFU dites « de deuxième génération ») ;
- la troisième catégorie comprend les ZFU créées par la loi 2006-396 du 31 mars 2006 (ZFU dites « de troisième génération » puis renommées « ZFU-TE » depuis la loi de finances rectificatives pour 2014).

Les exonérations applicables dans les ZFU de première et deuxième génération ne sont plus applicables depuis le 2 avril 2006 mais sont susceptibles de continuer à s'appliquer au-delà de cette date jusqu'à leur terme, si toutes les conditions sont respectées.

**1901** Les exonérations s'appliquent lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- L'entreprise doit employer au plus **50 salariés** au 1<sup>er</sup> janvier 2006 ou à la date de sa création ou de son implantation si elle est postérieure et, soit avoir réalisé un **chiffre d'affaires inférieur à 10 000 000 €** au cours de la période de référence, soit avoir un **total de bilan inférieur à 10 000 000 €** ;

Le chiffre d'affaires doit être ramené ou porté le cas échéant à 12 mois.

Les seuils s'appliquent, pour les établissements existants, à la date de délimitation de la zone et, pour les créations et extensions postérieures, à la date de l'implantation dans la zone.

L'effectif de l'entreprise est apprécié par référence au nombre moyen de salariés employés au cours de cet exercice.

- Lorsque l'entreprise est constituée sous forme de **société**, son **capital** ou ses **droits de vote** ne doivent pas être détenus, directement ou indirectement, à concurrence de **25 %** ou plus par une entreprise ou conjointement par plusieurs entreprises dont l'effectif dépasse **250 salariés** et dont le **chiffre d'affaires annuel hors taxes excède 50 000 000 €** ou le **total du bilan annuel excède 43 000 000 €**.

**1902** Sous réserve de son articulation avec d'autres dispositifs, l'exonération porte pendant **5 ans** dans la limite du montant de base nette imposable fixé à **78 561 €** pour 2019 (77 706 € en 2018) (actualisé chaque année en fonction de la variation de l'indice des prix), sur la totalité de la part revenant à chaque commune ou EPCI doté d'une fiscalité propre :

- à compter de 2006 pour les établissements existant à cette date ;
- ou, en cas de création d'établissement, à compter de l'année qui suit la création ;
- ou, en cas d'extension d'établissement, à compter de la deuxième année qui suit celle-ci.

**Remarque** Le bénéfice des exonérations prenant effet en 2006 dans les ZFU-TE et des exonérations prenant effet à compter de 2013 dans toutes les ZFU est subordonné au respect du règlement de la Commission européenne relatif aux aides de minimis (V. **1234**).

**1903** Les professionnels ayant bénéficié de l'exonération jusqu'à son terme voient, sauf délibération contraire des communes et des EPCI dotés d'une fiscalité propre concernés, leur base nette imposable faire l'objet d'un **abattement annuel décroissant** selon des modalités différentes suivant que sont concernées des entreprises d'au moins **5 salariés** ou de moins de 5 salariés :

- pour les entreprises d'**au moins 5 salariés** : la base nette imposable de l'établissement parvenu au terme de sa période d'exonération à 100 % est soumise à la CFE à hauteur de :
  - **40 %**
  - **60 %** la deuxième année ; la première année ;
  - et **80 %** la troisième année suivant la période d'exonération ;
- pour les entreprises de **moins de 5 salariés** : la base nette imposable de l'établissement parvenu au terme de sa période d'exonération à 100 % est soumise à la CFE suivant la période d'exonération à hauteur de :
  - **40 %** les cinq premières années suivant la période d'exonération ;
  - **60 %** les sixième et septième années ;
  - et **80 %** les huitième et neuvième années.

Cet abattement est également susceptible de s'articuler et se cumuler avec d'autres dispositifs fiscaux de faveur.

**1904** Les professionnels qui entendent bénéficier de l'exonération ou de l'abattement pour un de leurs établissements doivent le préciser, en cas de création ou de reprise d'établissement, dans la **déclaration 1447-C-SD** (CERFA n° 14187) et, dans les autres cas, dans la **déclaration 1447-M-SD** (CERFA n° 14031).

**1905 Zones urbaines sensibles et quartiers prioritaires de la ville** – Les communes, ou leurs EPCI dotés d'une fiscalité propre, sur le territoire desquelles sont situés :

- **jusqu'au 31 décembre 2014**, un ou plusieurs quartiers classés en **zones urbaines sensibles (ZUS)** ;
  - **à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015**, un ou plusieurs **quartiers prioritaires de la politique de la ville (QPV)** ;
- peuvent exonérer de la CFE, par délibération prise dans les conditions requises, les **créations ou extensions d'établissement** réalisées dans un ou plusieurs de ces quartiers, dans la limite d'un montant de base nette imposable fixé pour 2019 à **29 124 €** (28 807 € en 2018) et actualisé chaque année en fonction de la variation des prix.

Les QPV remplacent les ZUS à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015 avec transposition de la plupart de leurs allègements fiscaux.

Un arrêté du 15 janvier 2019 dresse la liste des quartiers prioritaires de la politique de la ville présentant les dysfonctionnements urbains les plus importants et visés à titre complémentaire par le nouveau programme national de renouvellement urbain.

Les délimitations des quartiers concernés sont consultables et téléchargeables auprès du Commissariat général à l'égalité des territoires, 20, avenue de Ségur, 75007 Paris ([www.cget-gouv.fr](http://www.cget-gouv.fr)) et sur le Géoportail ([www.geoportail.gouv.fr](http://www.geoportail.gouv.fr)).

Lorsque la limite d'un quartier correspond à une voie publique, elle est réputée suivre l'axe central de cette voie.

**1906** Seuls les établissements employant **moins de 150 salariés** et dépendant d'une **PME** peuvent bénéficier de cette mesure.

L'exonération s'applique aux PME :

- qui ont employé moins de 250 salariés au cours de la période de référence retenue pour le calcul de la base d'imposition ;
- et dont soit le chiffre d'affaires annuel réalisé au cours de la même période (éventuellement corrigé pour correspondre à une année pleine) n'excède pas 50 millions d'euros soit le total de bilan, au terme de la même période, n'excède pas 43 millions d'euros.

L'exonération prévue n'est pas applicable aux entreprises dont 25 % ou plus du capital ou des droits de vote sont contrôlés, directement ou indirectement, par une ou plusieurs entreprises ne répondant pas aux conditions précitées.

**1907** La délibération fixe le taux d'exonération, sa durée ainsi que le ou les quartiers concernés. Elle ne peut avoir pour effet de reporter de plus de **5 ans** l'application du régime d'imposition de droit commun.

**1908** Lorsqu'au cours de la période de référence, le professionnel cesse de respecter les conditions d'exonération, celle-ci cesse de s'appliquer à compter de l'année où l'imposition est déterminée sur cette période de référence.

**En pratique** Dans la généralité des cas, la deuxième année suivante.

L'exonération acquise au titre des années antérieures n'est pas remise en cause.

Cependant, si par la suite le professionnel remplit à nouveau les conditions requises et qu'il réalise une extension, il peut bénéficier d'une nouvelle période d'exonération.

**1909** Les professionnels qui entendent bénéficier de l'exonération pour un de leurs établissements doivent le préciser, en cas de création d'établissement, dans la **déclaration 1447-C-SD** (CERFA n° 14187) et dans la **déclaration 1447-M-SD** (CERFA n° 14031) en cas d'extension.

**1910 Bassins d'emploi à redynamiser** – Sauf délibération contraire de la commune ou de l'EPCI doté d'une fiscalité propre prise dans les conditions requises, les professionnels sont exonérés de CFE pour les **créations et extensions d'établissements** qu'ils réalisent, dans certaines conditions, dans les bassins d'emploi à redynamiser (BER).

La liste des bassins d'emploi à redynamiser a été fixée par le décret n° 2007-228 du 20 février 2007. Ces bassins d'emploi à redynamiser sont au nombre de deux : la zone d'emploi « Vallée de la Meuse » (département des Ardennes) et la zone d'emploi de Lavelanet (département de l'Ariège). Ces zones sont sélectionnées pour toute la durée d'application du dispositif.

**1911** L'exonération concerne les **créations et extensions d'établissements** réalisées entre le **1<sup>er</sup> janvier 2007** et le **31 décembre 2020** dans le périmètre des BER.

**1912** Sous réserve de son articulation avec d'autres dispositifs, les professionnels éligibles sont exonérés, sur la totalité de la part de CFE revenant à chaque commune ou EPCI doté d'une fiscalité propre, pendant 5 ans à compter de l'année suivant celle de la création ou, en cas d'extension d'établissement, à compter de la seconde année suivant celle-ci.

En cas de **changement d'exploitant** au cours de la période d'exonération, celle-ci est maintenue pour la période restant à courir et dans les conditions prévues pour le prédécesseur.

**Remarque** Le bénéfice de l'exonération est subordonné au respect du règlement de la Commission européenne relatif aux aides de minimis (V. **1204**).

**1913** Pour bénéficier de l'exonération, les professionnels doivent en faire la **demande** pour chaque établissement exonéré, au service des impôts dont relève l'établissement, soit sur la **déclaration n° 1447-C-SD** (CERFA n° 14187) souscrite **avant le 31 décembre de l'année de création ou de la reprise** de l'établissement, soit au plus tard le **deuxième jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> mai de l'année suivant celle de l'extension** d'établissement sur la **déclaration n° 1447-M-SD** (CERFA n° 14031).

**1914 Zones de restructuration de la défense** – Les communes et les EPCI dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions requises, exonérer de CFE les entreprises pour les **créations et extensions d'établissements** situés dans le périmètre des zones de restructuration de la défense (ZRD) d'orientation pour l'aménagement et le développement du territoire, reconnues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015, qui sont réalisées pendant une période de **6 ans**.

Ce dispositif vise donc les ZRD reconnues par les arrêtés du 29 mai 2015, 8 février 2016, 2 novembre 2016 et ceux, éventuels, à venir.

**1915** L'exonération porte, pendant **5 ans à compter de l'année qui suit la création ou, en cas d'extension d'établissement, à compter de la deuxième année qui suit celle-ci**, sur la totalité de la part de CFE revenant à chaque commune ou EPCI doté d'une fiscalité propre.

En cas de **changement d'exploitant** au cours de la période d'exonération, celle-ci est maintenue pour la période restant à courir et dans les conditions prévues pour le prédécesseur.

**Remarque** Cette exonération est subordonnée au respect du règlement de la Commission Européenne concernant les aides de minimis (V. **1204**).

**1916** Pour bénéficier de l'exonération, les professionnels doivent en faire la **demande**, pour chaque établissement exonéré, au service des impôts dont relève l'établissement, **au plus tard le 31 décembre de l'année de l'opération** (formulaire n° 1447 C), s'il s'agit d'une **création** ou d'une **reprise** d'établissement, ou **dans le délai de dépôt de la déclaration annuelle**, s'il s'agit d'une **extension** d'établissement (formulaire n° 1447 M).

## II. Base d'imposition

### Sources

CGI, art. 1467 à 1472 A ter ; CGI, art. 1478 ; CGI, art. 1518 A à 1518 B ; BOI-IF-CFE-20, 2 déc. 2015

**1917** La base d'imposition à la CFE est constituée de la **valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière** dont dispose le professionnel au cours de la période de référence.

### A. – BIENS IMPOSABLES

**1918** La CFE a pour base la **valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière** situés en France, dont le professionnel a **disposé pour les besoins de son activité professionnelle** pendant la **période de référence**, à l'exception de ceux qui ont été détruits ou cédés au cours de la même période (V. **1933**).

Cette valeur locative est, d'une manière générale, calculée suivant les règles fixées pour l'établissement de la TF (V. **1833**), sous réserve de certaines spécificités.

**1919 Condition liée à la nature des biens** – Les seuls biens susceptibles d'être pris en compte dans la base d'imposition à la CFE sont les **biens passibles d'une taxe foncière situés en France**.

Il s'agit des biens qui entrent dans le champ d'application :

- de la taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB),
- ou de la taxe foncière sur les propriétés non bâties (TFPNB),
- même lorsqu'elles bénéficient d'une exonération temporaire ou permanente de la TF.

Toutefois, sont exclus certains biens, dont les parties communes des immeubles dont dispose l'entreprise qui exerce une activité de location ou de sous-location.

**1920 Condition liée à la disposition des biens** – Les seuls biens susceptibles d'être pris en compte dans la base d'imposition à la CFE sont les biens dont **dispose** (à quelque titre que ce soit) le professionnel **pour les besoins de son activité professionnelle**, c'est-à-dire les biens placés sous le **contrôle** de l'intéressé (critère du contrôle du bien) et **utilisés** par lui **matériellement** (critère de l'utilisation matérielle) pour la réalisation des opérations qu'il effectue (critère de la finalité de l'utilisation) (CE, 19 avr. 2000, n° 172003 ; CE, 18 févr. 2002, n° 220796).

**Remarque 1.** Dans la généralité des cas, les biens donnés en **location**, en **crédit-bail** ou **mis à disposition** d'une autre personne à titre gratuit sont imposables respectivement chez le locataire, le crédit-preneur ou l'utilisateur à titre gratuit. Toutefois, dans certaines hypothèses, le critère de l'utilisation matérielle n'est pas pertinent et peut donc être écarté : tel est le cas des locaux meublés donnés en location ou sous-location pour une courte durée qui sont, de ce fait, considérés comme demeurant sous le contrôle du fournisseur de l'hébergement.

2. Les bases taxables d'une **SCM** comprennent la valeur locative des locaux à usage non privatif des membres de la SCM (comme par exemple, le local du secrétariat et de la salle d'attente servant à l'ensemble des membres de la SCM), pour lesquels le critère de l'utilisation matérielle n'apparaît pas pertinent, dont elle a conservé le contrôle dès lors qu'elle en assure la gestion et l'entretien.

La base d'imposition à la CFE de chaque membre de la SCM sera en conséquence égale à la valeur locative des seuls locaux dont il a la jouissance exclusive.

3. Concernant les **locaux utilisés par plusieurs professionnels**, la valeur locative correspondante doit être répartie entre chacun des utilisateurs réels au prorata de la durée d'utilisation ou, à défaut, selon la quote-part de frais pris en charge par chacun d'eux.

**Cas particulier des locaux utilisés par des médecins exerçant à titre personnel dans des établissements hospitaliers :**

Sauf cas particulier, les établissements hospitaliers et cliniques sont imposables sur l'intégralité de la valeur locative de leurs locaux mis à disposition des médecins pour leur clientèle privée, dès lors que ces établissements en conservent le contrôle (CE, 29 nov. 2000 n° 159109 et n° 186054).

**1921** En revanche, sont expressément exclus les biens **détruits** (volontairement ou involontairement) ou **cédés** au cours de la période de référence ou qui ont cessé d'être pris en location durant cette même période (V. **1933**).

D'une manière générale, il convient de se placer soit au **31 décembre N-2**, soit à la date de clôture de l'exercice de 12 mois clos en N-2.

**1922 Condition liée à l'affectation à l'usage professionnel** – La valeur locative d'un bien n'est retenue dans la base d'imposition que si ce bien est affecté à un usage professionnel, c'est-à-dire s'il est susceptible d'être utilisé comme **instrument de travail**.

Les **locaux sociaux** (cantines, infirmeries, douches, vestiaires, etc.), ainsi que les locaux affectés à la **formation professionnelle** continue que les professionnels sont dans l'obligation d'assurer à leurs employés, doivent, dans tous les cas, être compris dans les bases d'imposition de la CFE.

En revanche, les immeubles acquis en vue d'effectuer un placement dès lors que le professionnel n'en dispose en aucun cas pour les besoins de sa profession ne sont donc pas à retenir.

**1923** Concernant les professionnels exerçant une **activité imposable et une activité exonérée** :

➤ Si les deux activités sont exercées dans des **locaux distincts**, la CFE ne porte que sur les locaux où est exercée l'activité imposable,

➤ Si les deux activités sont exercées dans les **mêmes locaux**, il convient de distinguer selon que les locaux sont utilisés :

– successivement (exemple : cabinet d'un médecin salarié qui recevrait une clientèle privée un jour par semaine),

– Il convient alors de retenir seulement une fraction de la valeur locative des immeubles au prorata des temps d'utilisation.

– ou **simultanément**.

Le professionnel doit alors estimer, sous sa propre responsabilité, dans quelles proportions le local est affecté à l'activité imposable, sous réserve du contrôle de la cohérence par l'administration fiscale.

## B. – DÉTERMINATION DE LA VALEUR LOCATIVE

**1924** La valeur locative des biens passibles d'une taxe foncière est calculée suivant les règles fixées pour l'établissement de cette taxe (V. **1833**).

La base imposable à la CFE est donc déterminée à partir de la valeur locative des biens, calculée comme en matière de TF, mais sans déduction de l'abattement de 50 % ou de 20 % appliqué pour le calcul du revenu cadastral servant de base respectivement à la TFPB et à la TFPNB.

## C. – VALEUR LOCATIVE « PLANCHER »

**1925 Principes** – La valeur locative obtenue après application des règles de droit commun pour les locaux acquis à la suite d'**apports**, de scissions, de **fusions de sociétés**, de **cessions d'établissement** ou de **transmissions universelles de patrimoine** (TUP) ne peut être inférieure à un certain seuil (plancher) dont les modalités de calcul diffèrent selon la date et la nature de l'opération.

Le dispositif de valeur locative plancher s'applique à toutes les immobilisations passibles d'une taxe foncière dont la valeur locative peut être modifiée lors de leur cession, aussi bien en matière de TF que de CFE.

La valeur locative plancher retenue doit ensuite, en principe, être revalorisée chaque année.

**Exemple** La donation entre vifs d'une entreprise individuelle composée de l'ensemble des biens nécessaires à l'exploitation d'une activité libérale de géomètre-expert constitue une cession d'établissement, sans que la circonstance qu'il s'agisse d'une cession à titre gratuit fasse obstacle à l'application du dispositif de valeur locative plancher (CE, 13 févr. 2013, n° 348681, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> s., Clerget).

**1926** Actuellement, la valeur locative des locaux acquis à la suite d'**apports**, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissement réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1992 et de TUP réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2010, ne peut être inférieure à 80 % de son montant avant l'opération.

Il est rappelé que :

– la valeur locative des locaux acquis à la suite d'**apports**, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissement réalisés entre le 1<sup>er</sup> janvier 1989 et le 31 décembre 1991 ne peut être inférieure au 85 % ou au 2/3 de son montant retenu l'année précédant l'opération, selon que ces opérations ont porté sur des établissements dont les bases d'imposition représentaient l'année précédant l'opération, plus ou moins de 20 % des bases imposées au profit de la commune d'implantation ;

– la valeur locative des locaux acquis à la suite d'**apports**, de scissions, de fusions de sociétés ou de cessions d'établissement réalisés avant le 1<sup>er</sup> janvier 1992 ne peut être inférieure au 2/3 de son montant retenu l'année précédant l'opération.

**1927 Entreprises en difficulté** – La valeur locative plancher de 80 % est réduite à 50 % pour certaines opérations de reprises d'immobilisations d'une entreprise en difficulté réalisées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2005.

## D. – RÉDUCTIONS DE LA BASE D'IMPOSITION

**1928 Création d'établissement** – En cas de création d'établissement, la base du nouvel exploitant est réduite de 1/2 pour la **première année** d'imposition (V. **1933**).

**1929 Corse** – Les bases de la CFE imposées en Corse au profit des communes et de leurs groupements sont multipliées par un coefficient égal à 0,75.



**1930 Outre-mer** – La CFE est établie dans les mêmes conditions qu'en métropole.

Cependant, sauf délibération contraire de la commune ou de l'EPCI doté d'une fiscalité propre prise dans les conditions requises, la base nette imposable à la CFE des établissements existant au 1<sup>er</sup> janvier 2009 en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique, à La Réunion ou à Mayotte ou faisant l'objet d'une création ou d'une extension à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009 dans ces départements et exploités par des entreprises répondant, au cours de la période de référence, aux conditions d'application de l'abattement sur les bénéficiaires en zones franches d'activités (CGI, art. 44 quaterdecies ; V. 1209) fait l'objet d'un abattement décroissant applicable au titre des années 2010 à 2020, dans la limite d'un montant de 150 000 € par année d'imposition.

Pour être éligibles à l'abattement sur les bénéficiaires qu'elles réalisent en zones franches d'activités (ZFA), les entreprises doivent, à la clôture de l'exercice au cours duquel est appliqué l'abattement, satisfaire cumulativement à certaines conditions, qui s'apprécient au niveau de l'établissement, tenant à leur taille et à leur régime d'imposition :

- les entreprises doivent employer moins de 250 salariés et réaliser un chiffre d'affaires annuel inférieur à 50 millions d'euros ;
- les entreprises doivent être soumises soit à un régime réel d'imposition, normal ou simplifié, de plein droit ou sur option au régime déclaratif spécial ou micro-BNC.

En outre, l'activité principale de l'établissement doit relever de l'un des secteurs d'activité éligibles à la réduction d'impôt prévue à l'article 199 undecies B du CGI ou correspondre à l'une des activités suivantes : comptabilité, conseil aux entreprises, ingénierie ou études techniques à destination des entreprises.

**IMPORTANT** À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, en sont exclues les activités relevant des secteurs suivants : comptabilité, conseil aux entreprises, ingénierie ou études techniques à destination des entreprises.

Sont donc désormais exclues de ce dispositif les activités non commerciales au sens de l'article 92 du CGI.

Toutefois, un dispositif de maintien des droits acquis pour les impositions des années 2019 et 2020 est instauré en faveur des entreprises bénéficiant du dispositif dans les conditions prévues par les dispositions antérieures et qui s'en trouvent désormais exclues.

**1931** Le taux de l'abattement est décroissant avec le temps. Il est fixé à 80 % en CFE au titre des années d'imposition 2010 à 2015 puis à 70 % au titre des années d'imposition 2016 à 2020.

Le taux de l'abattement de CFE est majoré selon que l'établissement :

- est situé dans certaines zones géographiques ;
- exerce son activité principale dans un secteur prioritaire ;
- est rattaché à une entreprise ayant une activité de recherche ou bénéficiant du régime de transformation en douane.

**1932** Pour bénéficier de l'abattement, les professionnels concernés par l'exonération sont en principe tenus de déclarer chaque année les éléments entrant dans le champ d'application de l'exonération sur la déclaration n° 1447-M-SD (CERFA n° 14 031) (V. 1949), se rapportant à l'établissement exonéré, pour chacune des années d'exonération.

## E. – PÉRIODE DE RÉFÉRENCE

**1933** En règle générale, la période de référence est constituée par l'avant dernière année civile (N-2) précédant celle de l'imposition ou le dernier exercice de 12 mois clos au cours de cette même année lorsque cet exercice ne coïncide pas avec l'année civile.

Ainsi, lorsque l'exercice de 12 mois clos en N-2 coïncide avec l'année civile : on apprécie les biens au 31 décembre N-2.

Cette période de référence est différente de la période de référence applicable à la CVAE (V. 1977).

En cas de création d'établissement :

► La CFE n'est pas due au titre de l'année de création ;

Par création d'établissement, il convient d'entendre toute implantation nouvelle d'une entreprise dans une commune dès lors qu'elle ne s'analyse pas en un changement d'exploitant. Au regard des critères dégagés par la jurisprudence, il y a création d'établissement à la double condition que l'entreprise ait, d'une part, disposé d'immobilisations et, d'autre part, versé des salaires ou réalisés des recettes (CE, 12 janv. 1987, n° 46227).

► Pour les 2 années suivant celle de la création, la base à la CFE est constituée des biens dont le redevable a disposé au 31 décembre de la première année d'activité (V. 1928).

**1934** En cas de changement d'exploitant :

► Pour l'année du changement :

- si le changement intervient en cours d'année, le cédant reste le redevable légal pour l'année entière et le cessionnaire n'est pas imposable ;
- si le changement prend effet le 1<sup>er</sup> janvier, le nouvel exploitant est imposé sur les bases relatives à l'activité de son prédécesseur.

Lorsque le changement ne porte que sur une partie de l'activité exercée et que les éléments cédés constituent un établissement, le nouvel exploitant n'est imposé que sur les bases correspondant aux éléments acquis et le cédant, sauf cessation complète, reste imposable sur les éléments de l'activité poursuivie.

- Pour les 2 années suivant l'année du changement, le nouvel exploitant est imposé dans les mêmes conditions qu'en cas de création (V. 1933).

### III. Calcul de la CFE

#### ■ Sources

CGI, art. 1478 ; CGI, art. 1473 ; CGI, art. 1647 bis ; CGI, art. 1647 D et 1647 C septies ; BOI-IF-CFE-20-20-40, 5 sept. 2018 ; BOI-IF-CFE-40, 2 déc. 2015

**1935** Les cotisations de CFE sont calculées en appliquant les taux votés par les communes ou les EPCI, à la base d'imposition du professionnel.

Lorsque le professionnel est imposable dans plusieurs communes (ou parties d'une même commune où s'appliquent des taux d'imposition différents), la cotisation globale due par le professionnel est égale au total des éléments d'imposition rattachés à chaque commune qui sont taxés selon les taux propres à cette commune (ou partie de commune).

**1936** Le montant de la CFE ainsi obtenu est ensuite susceptible d'être modifié par l'application de diverses mesures particulières, telles que :

- la **cotisation minimum** (V. 1938) ;
- des **réductions** de la cotisation (dégrèvement en cas de cessation ou en cas de diminution d'activité d'une année civile sur l'autre) (V. 1941) ;
- le **dégrèvement** de contribution économique territoriale au titre du plafonnement de la valeur ajoutée (V. 2014).

**1937** De plus, s'ajoutent à la cotisation de CFE :

- des cotisations additionnelles ;
- taxe spéciale d'équipement ;
- et des frais de gestion (prélevés au profit de l'État).

#### A. – COTISATION MINIMUM

**1938** Le montant de la CFE du **principal établissement** d'un professionnel ne peut être inférieur à une **cotisation minimum**. Cette cotisation minimum est établie à partir d'une base dont le montant est fixé par le conseil municipal (ou l'EPCI qui s'y substitue), selon un barème revalorisé chaque année.

La cotisation minimum n'est pas due par :

- les professionnels qui bénéficient d'une exonération de CFE (V. 1873) ;
- les professionnels dont l'établissement principal est exonéré de CFE pour l'année de la création (V. 1928) ;
- à compter des impositions établies au titre de 2019, les personnes réalisant, au cours de la période de référence, un chiffre d'affaires ou de recettes inférieur ou égal à 5 000 €, sous réserve du respect du règlement européen concernant les aides de minimis.

**1939** Le barème suivant s'applique à compter de la CFE due au titre de 2019 en cas de délibération prise au plus tard le 15 janvier 2019 :

Montant HT du chiffre d'affaires ou des recettes (1) réalisé en N-2	Montant de la base minimum
Inférieur ou égal à 10 000 €	Entre 218 et 519 €
Supérieur à 10 000 € et inférieur ou égal à 32 600 €	Entre 218 et 1 037 €
Supérieur à 32 600 € et inférieur ou égal à 100 000 €	Entre 218 et 2 179 €
Supérieur à 100 000 € et inférieur ou égal à 250 000 €	Entre 218 et 3 632 €
Supérieur à 250 000 € et inférieur ou égal à 500 000 €	Entre 218 et 5 187 €
Supérieur à 500 000 €	Entre 218 et 6 745 €

(1) Lorsque la période de référence ne correspond pas à une période de douze mois, le montant du chiffres d'affaires ou des recettes est ramené ou porté, selon le cas, à douze mois.

**IMPORTANT** Les redevances de collaboration des praticiens libéraux doivent être déduites des recettes du collaborateur et incluses dans les recettes du titulaire.

**Remarque** Depuis 2014, les conseils municipaux n'ont plus la possibilité d'instituer par délibération d'abattement de 50 % du montant de la base minimum de CFE pour les assujettis exerçant leur activité professionnelle à temps partiel ou pendant moins de 9 mois de l'année et réalisant moins de 10 000 € de chiffre d'affaires au cours de la période de référence.

Toutefois, les délibérations antérieures prises pour ces professionnels, conformément aux dispositions en vigueur au 31 décembre 2013, restent valables pour l'avenir, sauf délibération contraire applicable à compter des impositions établies au titre de l'année 2015. En revanche, lorsque le montant de base minimum déterminé après l'application de la réduction fixée par délibérations excède la limite supérieure de la base minimum applicable aux tranches de chiffre d'affaires ou de recettes correspondantes du nouveau barème, il est ramené à cette limite.

**1940** Pour les professionnels dont le montant du chiffre d'affaires ou des recettes au cours de la période de référence est inférieur ou égal à 100 000 €, les montants de base minimum ne peuvent pas excéder les limites supérieures du nouveau barème.

## B. – DÉGRÈVEMENT POUR CESSATION D'ACTIVITÉ

**1941** Le professionnel qui **cesse toute activité** dans un établissement n'est pas redevable de la CFE pour les **mois restant à courir**, sauf en cas de cession de l'activité exercée dans l'établissement ou en cas de transfert d'activité. Il peut dès lors obtenir un **dégrèvement prorata temporis** (calculé par mois entiers), sur **demande** présentée dans le délai normal de réclamation en matière d'impôts locaux (V. **1855**).

La suspension d'activité dans un établissement pendant au moins **12 mois** consécutifs s'analyse en une cessation suivie d'une création (CGI, ann. II, art. 310 HT).

En revanche, le déplacement de l'établissement au sein d'une même commune ne constitue pas un transfert d'activité.

## C. – DÉGRÈVEMENT EN CAS DE DIMINUTION DES BASES D'IMPOSITION

**1942** Les professionnels dont les **bases d'imposition diminuent** bénéficient d'un dégrèvement, dit « dégrèvement pour réduction d'activité » (DRA), correspondant à la différence entre les bases de l'avant-dernière année (N-2) et celles de la dernière année (N-1) précédant l'année d'imposition (N).

**1943** Selon l'Administration, le DRA peut être calculé ainsi :

$DRA \text{ année } N = CFE \text{ année } N - [CFE \text{ année } N \times (base \text{ N-1} / base \text{ N-2})]$

**Remarque** Le Conseil d'État ne retient pas cette méthode de calcul et considère que le DRA doit être calculé en appliquant le taux de la CFE de l'année N à la différence entre les bases d'imposition des années N-1 et N-2 (CE, 1<sup>er</sup> mars 1989, n° 70810).

**1944** Pour obtenir le DRA, le professionnel doit en faire la **demande**, dans le délai général de réclamation (V. **1855**), au service des impôts dont relève son principal établissement.

# IV. Établissement et paiement de la CFE

## ■ Sources

CGI, art. 1473 ; CGI, art. 1475 ; CGI, art. 1477 ; CGI, art. 1478 ; CGI, art. 1679 quinquies ; CGI, art. 1681 quater A et 1731 B ; CGI, ann. II, art. 376 bis à 376 octies ; BOI-IF-CFE, 2 déc. 2015

## A. – LIEU D'IMPOSITION

**1945** La CFE est établie dans chaque **commune** où le professionnel dispose de locaux ou de terrains affectés à son activité professionnelle.

**1946** La CFE due à raison des **activités de remplacement** est établie au lieu du principal établissement mentionné par les professionnels sur leur déclaration de résultats, lorsqu'ils ne disposent pas de locaux ou de terrains.

Sont ainsi visés, par exemple, les médecins qui effectuent des remplacements dans les locaux professionnels des confrères qu'ils remplacent.

Toutefois, le Conseil d'État a jugé, contrairement à la doctrine administrative, qu'un médecin remplaçant est imposable à l'adresse du cabinet où son activité a été prépondérante (CE, 5 févr. 2012, n° 33677).

## B. – ANNUALITÉ

**1947** La CFE est due pour **l'année entière** par le professionnel qui exerce l'activité le **1<sup>er</sup> janvier**.

Toutefois, ce principe comporte certaines exceptions dans les situations suivantes :

– création d'établissement (V. **1933**) ;

- cessation d'activité (V. 1941);
- suspension d'activité (V. 1941);
- changement d'exploitant (V. 1934).

## C. – OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

**1948** Si légalement tous les redevables de la CFE doivent souscrire une déclaration annuelle contenant les éléments servant de base à la cotisation, l'administration fiscale **dispense** les redevables de la CFE de déclarer chaque année leurs bases d'imposition à la CFE.

**1949** Cependant, plusieurs situations donnent lieu au dépôt d'une déclaration.

Ces déclarations sont :

- la **déclaration 1447-M-SD (CERFA n° 14031)**, à déposer, pour chaque commune d'imposition, au plus tard le **deuxième jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> mai** de l'année précédant celle de l'imposition à la CFE :
  - en cas de **variation de la consistance des locaux** ou de modification de la valeur locative ;
    - Par exemple si la surface du ou des locaux imposés est modifiée.
  - en cas de demande du bénéfice d'une **exonération facultative (V. 1886)** ;
  - en cas de **modification du prorata de la base** imposable en cas d'exercice conjoint d'une activité imposable et d'une activité non imposable (V. 1923) ;
- la **déclaration 1447-C-SD (CERFA n° 14187)** en cas de **création d'établissement** ou de **changement d'exploitant**, à déposer au plus tard avant le **1<sup>er</sup> janvier suivant** l'année de création ou du changement d'exploitant, c'est-à-dire au plus tard le 31 décembre de l'année de création N.

Lorsque le professionnel concerné peut prétendre à un dispositif d'exonération, d'abattement ou de réduction facultatif de CVAE dès la première année suivant la création de l'établissement, il doit en faire la demande dans la déclaration **1447-C-SD (CERFA n° 14187)**.

**Exemple** En cas de **changement d'exploitant**, et afin d'éviter une double imposition des bases :

- le nouvel exploitant doit souscrire une déclaration 1447-C-SD à déposer avant le 1<sup>er</sup> janvier suivant l'année du changement d'exploitant ;
- de plus, l'ancien exploitant doit également déclarer le changement au SIE avant le 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant celle du changement lorsque le changement intervient en cours d'année, ou avant le 1<sup>er</sup> janvier de l'année du changement lorsque celui-ci prend effet au 1<sup>er</sup> janvier.

Lorsque le changement ne porte que sur une partie de l'établissement, l'ancien exploitant est tenu de souscrire dans les mêmes délais une déclaration rectificative de ses bases de CFE.

**1950** Par ailleurs, la souscription d'une déclaration spécifique **1465-SD (CEFRA n° 10694)**, est prévue, en même temps qu'une déclaration 1447 C ou 1447 M, selon le cas, lorsque le professionnel demande à bénéficier de certains abattements ou exonérations facultatives (V. 1886).

**1951** À défaut de déclaration dans le délai imparti, et hors cas de dispense de l'Administration, la base d'imposition peut être évaluée d'office.

De plus, les pénalités pour omissions ou insuffisances de déclaration prévues aux articles 1728 à 1729 A du CGI sont applicables.

Enfin, l'intérêt de retard est applicable dans les conditions de droit commun.

## D. – PAIEMENT

**1952** La CFE et les taxes additionnelles sont recouvrées par voie de rôles, le professionnel en étant informé dans chaque commune par un avis d'imposition du montant et des conditions d'exigibilité de sa dette.

La dématérialisation des avis d'imposition à la CFE est effective depuis 2015 pour l'ensemble des professionnels.

**En pratique** Les professionnels doivent consulter leurs avis à partir de leur espace professionnel sur [impots.gouv.fr](http://impots.gouv.fr).  
**Création de son espace professionnel** - Les usagers qui n'ont pas encore créé leur espace professionnel peuvent le faire en ligne sur le site [impots.gouv.fr](http://impots.gouv.fr) (« Votre espace professionnel »/ « Créer et activer mon espace professionnel »). Il doit ensuite être activé dès réception du code confidentiel envoyé par courrier.  
**Enregistrement de son compte bancaire dans son espace professionnel** - L'enregistrement du compte bancaire est réalisé au moment de la création de l'espace professionnel. Pour toute modification, les professionnels doivent se rendre sur la page d'accueil de leur espace professionnel et cliquer sur « Gérer mes comptes bancaires ».

**1953** La CFE, ses taxes additionnelles, les frais mentionnés sur le rôle doivent en principe être acquittés par un moyen de **paiement dématérialisé** (paiement direct en ligne, prélèvement mensuel ou à l'échéance) par tous les professionnels quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires et leur régime d'imposition, sous peine d'une majoration de 5 %.

**En pratique** Les options sont :

- l'adhésion au prélèvement à l'échéance jusqu'au 31 mai minuit sur le site [impots.gouv.fr](http://impots.gouv.fr) ou auprès du Centre Prélèvement Service (CPS) dont les coordonnées figurent sur l'avis d'acompte ;
- l'adhésion au prélèvement mensuel jusqu'au 15 juin minuit, également sur le site [impots.gouv.fr](http://impots.gouv.fr) ou auprès des CPS ;
- le paiement ponctuel direct en ligne jusqu'au 15 juin minuit en cliquant simplement sur le bouton « Payer » au-dessus de l'avis, l'accès au service de paiement est automatique (sous réserve que le compte bancaire à utiliser a été préalablement déclaré dans l'espace professionnel).
  - en payant directement en ligne sur le site [impots.gouv.fr](http://impots.gouv.fr) avant le 17 décembre 2018 minuit par simple clic sur le bouton « Payer » situé au-dessus de l'avis dématérialisé dans l'espace professionnel. Le professionnel accède directement au service de paiement, sans saisie de ses références, dès lors que le compte bancaire à utiliser a été préalablement déclaré dans l'espace professionnel ;
  - en payant directement en ligne avant le 17 décembre 2018 minuit sur le site [impots.gouv.fr](http://impots.gouv.fr) avec son numéro fiscal et la référence de son avis de CFE. Le compte bancaire à débiter doit avoir été préalablement renseigné dans son espace professionnel.
- Dans tous ces cas, le prélèvement bancaire est effectué par la DGFIP après la date limite de paiement.

**1954 Acompte** – La CFE donne lieu au versement d'un acompte lorsque :

- la cotisation de l'année précédente est au moins égale à 3 000 € ;
- Ce seuil s'apprécie établissement par établissement.
- et le professionnel n'a pas opté pour le prélèvement mensuel (V. 1959).

**1955** L'acompte est égal à 50 % du montant de la CFE et des taxes additionnelles mis en recouvrement au titre de l'année précédente. Toutefois, le professionnel peut, sous sa responsabilité, et sous peine d'une majoration de 5 % en cas d'inexactitude de plus d'1/10<sup>e</sup>, diminuer le montant de l'acompte :

- s'il estime que sa base d'imposition sera réduite d'au moins 25 % par rapport à l'année précédente ;
- ou s'il prévoit la cessation de son activité en cours d'année ;
- ou s'il a demandé le plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée de l'année précédente (V. 2014).

Dans cette dernière hypothèse, il peut déduire du montant global des acomptes qui lui sont réclamés pour l'ensemble de ses établissements, une somme égale à 50 % des dégrèvements obtenus ou attendus au titre de ce plafonnement.

**Remarque** Pour être exigible, le montant de l'acompte réduit doit être au moins égal à 1 500 €.

**1956** L'acompte, exigible le 31 mai, est dû au plus tard le 15 juin de l'année d'imposition.

**En pratique** Les avis d'acompte de CFE ne sont plus envoyés par voie postale et sont uniquement accessibles en ligne préalablement à la date limite de paiement de l'acompte du 15 juin minuit.

Les professionnels dont la cotisation a atteint au moins 3 000 € l'année précédente peuvent dès à présent consulter en ligne leur avis d'acompte de CFE de l'année dans leur espace professionnel sur le site [impots.gouv.fr](http://impots.gouv.fr). Consulter : <http://proxy-pubminefi.diffusion.finances.gouv.fr/pub/document/18/22467.pdf> et la Fiche Focus « Consulter un avis de CFE » [https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/3\\_Documentation/fiches\\_focus/consulter\\_avis\\_cfe\\_ifer.pdf](https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/3_Documentation/fiches_focus/consulter_avis_cfe_ifer.pdf)

**1957 Solde** – Le paiement de la CFE (ou du solde en cas de versement d'un acompte), exigible à compter du 1<sup>er</sup> décembre de l'année d'imposition, est dû au plus tard le 15 décembre de la même année.

Exceptionnellement, pour l'échéance de décembre 2018, des délais de paiement peuvent être accordés, en raison de difficulté de trésorerie liées aux mouvements sociaux. Ces reports ne donneront lieu à aucune majoration ni pénalité de retard. En cas de non-respect des délais de paiement qui auront été convenus, une adaptation de l'étalement sera proposée ([www.economie.gouv.fr](http://www.economie.gouv.fr), 4 déc. 2018).

**1958** Le montant du solde de CFE peut être réduit, sous la responsabilité du redevable, du montant du dégrèvement attendu du plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée au titre de la même année (V. 2014), en remettant au comptable public chargé du recouvrement de la CFE une déclaration datée et signée.

**1959 Prélèvement mensuel** – À la demande du professionnel, le paiement de la CFE et des taxes additionnelles peut être effectué par voie de prélèvements mensuels.

**1960** Si l'option est formulée :

- du 1<sup>er</sup> janvier au 30 juin, les prélèvements sont effectués :
  - dès l'année en cours ;

• Le premier prélèvement est effectué le premier mois qui suit celui au cours duquel le professionnel formule son option.

- ou, au choix du professionnel, à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivante ;

- après le 30 juin, les prélèvements sont effectués à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivante.

Toutefois, lorsque l'option est formulée entre le 16 décembre et le 31 décembre, la mensualité due au titre du mois de janvier est perçue avec le prélèvement effectué au mois de février.

**1961** De janvier à octobre (en principe, le 15 de chaque mois), chaque prélèvement est égal au dixième du montant des impositions mises en recouvrement au titre de l'année précédente jusqu'au 31 décembre de cette même année, éventuellement diminuées du montant du dégrèvement attendu au titre du plafonnement des cotisations en fonction de la valeur ajoutée.

Quand un dégrèvement au titre du plafonnement en fonction de la valeur ajoutée est prononcé au titre de l'impôt dû pour l'année précédente pour un montant inférieur au dégrèvement attendu, le complément résultant de la régularisation de la base des prélèvements est acquitté avec le prélèvement suivant. Quand un prélèvement est prononcé pour un montant supérieur au dégrèvement attendu, l'excédent résultant de la même régularisation est remboursé dans le délai d'un mois.

**1962** Le solde de l'impôt restant éventuellement dû est réglé en fin d'année, dans le cadre d'une régularisation intervenant après la mise en recouvrement du rôle.

Ainsi :

- lorsque la cotisation est mise en recouvrement au plus tard le 31 octobre, le solde restant dû est prélevé en novembre à concurrence du montant de l'une des mensualités précédentes et le complément éventuel en décembre quel que soit son montant ;
- la cotisation dont la mise en recouvrement intervient dans la première quinzaine de novembre doit être réglée au plus tard dans les 45 jours suivant la mise en recouvrement du rôle.

Le trop-perçu qui apparaît éventuellement lors de la mise en recouvrement des taxes est immédiatement, et au plus tard à la fin du mois qui suit la constatation du trop-perçu, remboursé.

**1963** Le professionnel peut demander :

- la **suspension** des prélèvements s'il estime que les prélèvements mensuels effectués ont atteint le montant des impositions qui seront mises en recouvrement ;
- la **modification** du montant des prélèvements s'il estime que le montant des impositions mises en recouvrement différera d'au moins **10 %** de celui qui a servi de base aux prélèvements.

La demande, qui ne peut être postérieure au **30 septembre** de chaque année, doit préciser le montant présumé des impositions, être datée, signée et adressée au comptable du Trésor au plus tard le dernier jour du mois qui précède celui du prélèvement effectif.

Lorsque le montant des impositions mises en recouvrement est supérieur de plus de **20 %** à celui présumé par le professionnel, la différence entre la moitié des impositions dues et le montant des prélèvements effectués entre le mois de janvier et le mois de juin, majorée de **5 %**, s'ajoute à la deuxième mensualité qui suit la mise en recouvrement du rôle.

**1964** Le professionnel peut **renoncer** au système du paiement mensuel par une **dénonciation écrite de son option avant le 30 septembre**. La résiliation prend alors effet le premier mois qui suit celui au cours duquel le professionnel formule sa demande.

Lorsque la dénonciation est exercée entre le 1<sup>er</sup> octobre et le 15 décembre, elle prend effet à compter du mois de janvier de l'année suivante ; lorsqu'elle est exercée du 16 au 31 décembre, elle prend effet à compter du mois de février de l'année suivante.

## V. Contrôle et contentieux de la CFE

### ■ Sources

LPF, art. L. 174 ; LPF, art. L. 247 ; LPF, art. R\* 196-2 ; LPF, art. R\* 196-3 ; BOI-IF-CFE-40-20, 12 sept. 2012 ; BOI-IF-CFE-40-30, 2 déc. 2015

### A. – CONTRÔLE DE LA CFE

**1965** Les erreurs ou omissions peuvent être réparées par l'Administration par voie de rôles supplémentaires jusqu'au **31 décembre de la troisième année qui suit** celle au titre de laquelle l'imposition a été établie.

Les rectifications se rapportant à la CFE due au titre de l'année 2019 pourront être notifiées au professionnel jusqu'au 31 décembre 2022 inclus.

**1966** Par exception, le droit de reprise de l'administration fiscale s'exerce jusqu'au **31 décembre de la dixième année suivant** celle au titre de laquelle l'imposition a été établie lorsque l'Administration a dressé un procès-verbal de **flagrance fiscale** ou en cas d'**activité occulte**.

**IMPORTANT** La procédure de rectification contradictoire (LPF, art. L. 56) n'est pas applicable en matière de CFE. Toutefois, conformément au principe général des droits de la défense, lorsqu'une imposition est assise sur la base d'éléments qui doivent être déclarés par le professionnel, l'Administration ne peut établir, à la charge de celui-ci, des droits excédant le montant de ceux qui résulteraient des éléments qu'il a déclarés qu'après l'avoir mis à même de présenter ses observations (CE, 5 juin 2002, n° 219840).

## B. – CONTENTIEUX DE LA CFE

**1967** Lorsqu'un professionnel constate des anomalies dans son imposition, il a la possibilité de présenter une **réclamation** au service des impôts dont relève l'établissement :

➤ au plus tard le **31 décembre de l'année suivant**, selon le cas :

- l'année de la mise en recouvrement du rôle ;
- l'année de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation ;
- l'année de la réception par le professionnel d'un nouvel avis d'imposition réparant les erreurs d'expédition que contenait celui adressé précédemment ;
- l'année au cours de laquelle le professionnel a eu connaissance certaine de cotisations d'impôts directs établies à tort ou faisant double emploi (LPF, art. R\* 196-2).

➤ ou dans le délai spécial prévu en cas de reprise ou de rectification (LPF, art. R\* 196-3).

Dans le cas où un professionnel fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification de la part de l'administration des impôts, il dispose d'un délai égal à celui de l'administration pour présenter ses propres réclamations.

**1968** Par ailleurs, même en l'absence d'erreur d'imposition, des **dégrèvements** sont susceptibles d'être demandés par certains professionnels sur réclamation dans les conditions ci-dessus rappelées applicables en matière de CFE. Tel est notamment le cas :

- du dégrèvement pour diminution des bases d'imposition (V. **1942**),
- du dégrèvement pour plafonnement en fonction de la valeur ajoutée (V. **2014**).

**1969** Enfin, par voie de **juridiction gracieuse**, il est rappelé que l'Administration peut notamment accorder sur la demande du professionnel :

- des **remises** totales ou partielles de CFE régulièrement établies lorsque le professionnel est dans l'impossibilité de payer par suite de gêne ou d'indigence ;
- des **remises** totales ou partielles d'amendes fiscales ou de majorations lorsque ces **pénalités** et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent, sont définitives ;
- par voie de **transaction**, une atténuation d'amendes fiscales ou de majorations d'impôts lorsque ces **pénalités** et, le cas échéant, les impositions auxquelles elles s'ajoutent, ne sont pas définitives.





# CET – Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises

## I. Personnes imposables et exonérées de CVAE

### ■ Sources

CGI, art. 1586 ter ; CGI, art. 1586 octies ; CGI, art. 1586 nonies et 1586 quinquies ; BOI-CVAE-CHAMP, 12 sept. 2012

**1970** La cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) est applicable aux professionnels :  
 – situés dans le champ d'application de la cotisation foncière des entreprises (CFE) et,  
 – dont le chiffre d'affaires (CA) réalisé au cours de la période de référence excède 152 500 € HT et,  
 – qui ne bénéficient pas d'une exonération.

Toutefois, seules ces personnes dont le CA est supérieur à **500 000 € HT** doivent effectivement acquitter la CVAE.

### A. – PERSONNES IMPOSABLES

**1971** Sont soumises à la CVAE **toutes les personnes physiques ou morales** (ainsi que les sociétés dénuées de la personnalité morale) qui exercent, au **1<sup>er</sup> janvier** de l'année d'imposition, une activité non commerciale située **dans le champ d'application de la CFE (V. 1860)**, quels que soient :

- leur **statut juridique** (entrepreneur individuel, société, etc.) ;
- leur **situation au regard de l'impôt sur les bénéfices**.

**1972** Les **sociétés civiles professionnelles, sociétés civiles de moyens et groupements réunissant des membres de professions libérales** sont redevables en leur nom de la CFE et, le cas échéant, de la CVAE (V. **1976**).

Toutefois, les associés de ces structures demeurent imposables à la CVAE en leur nom propre dès lors qu'ils exercent une activité imposable à titre personnel.

**1973** L'entrepreneur individuel exerçant son activité dans le cadre d'une **entreprise individuelle à responsabilité limitée (EIRL)**, assimilée à une entreprise individuelle, est assujéti à la CVAE dans les conditions de droit commun, comme toute entreprise individuelle.

En outre, les EIRL assimilées à des EURL ou des EARL sont assujétiées à la CVAE dans les mêmes conditions que les EURL ou les EARL.

### B. – MONTANT DU CHIFFRE D'AFFAIRES

**1974** Pour l'appréciation de la limite de **152 500 €**, il convient de se référer au **CA HT** réalisé au niveau de l'entreprise au cours de la période de référence (V. **1977**).

Une consolidation du CA doit toutefois être réalisée dans certaines situations pour la détermination du taux effectif d'imposition à la CVAE (V. **1995**).

**1975** Seul le CA afférent aux activités situées **dans le champ d'application** de la CVAE est pris en compte pour l'appréciation de cette limite, que ces activités soient imposables ou exonérées.

Il en résulte que le CA afférent aux activités :

- hors du champ d'application de la CVAE n'est pas pris en compte (exemple : activités non lucratives ou activités de location de logements nus) ;
- exonérées est retenu.

**1976** Les **SCM** sont considérées comme exerçant une activité lucrative de prestataire de services (la mise en commun de moyens humains et matériels nécessaires à l'exercice de l'activité professionnelle de leurs associés leur permettant la réalisation d'économies d'échelle) située dans le champ d'application de la CFE.

Accessoirement, les SCM peuvent réaliser des opérations avec des tiers telles que la mise à disposition de moyens en matériel et/ou en personnel contre rémunération. Cette activité est également lucrative. Par suite, lorsque leurs recettes imposables excèdent **152 500 €**, les SCM sont assujétiées à la CVAE.

Les associés des SCM sont assujétiés à la CVAE au titre de leur activité propre lorsque celle-ci est une activité imposable à la CFE et que leurs recettes excèdent **152 500 €**.

**1977** Sous réserve de certains cas particuliers, la CVAE est déterminée en fonction du CA réalisé au cours de l'année civile au titre de laquelle l'imposition est due.

Lorsque l'exercice comptable ne coïncide pas avec l'année civile, le CA à retenir est celui réalisé au cours du dernier exercice de 12 mois clos au cours de cette même année.

**Exemple** En cas de création d'entreprise, la VA produite au cours du premier exercice n'est pas imposée si l'entreprise nouvellement créée clôture cet exercice au plus tard le **31 décembre** de l'année de sa création, puisque l'entreprise n'exerce pas d'activité au **1<sup>er</sup> janvier** de l'année d'imposition. En revanche, si l'entreprise nouvellement créée clôture son premier exercice à compter du **1<sup>er</sup> janvier** de l'année suivant celle de sa création, la VA de l'année de création est imposée.

## C. – EXONÉRATIONS

### 1° Exonérations de plein droit

**1978** Les professionnels totalement exonérés de CFE de plein droit sont également totalement exonérés de CVAE (V. **1873**).

**1979** Ces professionnels ne sont pas tenus de déposer une déclaration n° **1330-CVAE** quand bien même leur CA est supérieur à **152 500 €** (V. **2000**).

En revanche, les professionnels qui bénéficient d'une exonération totale facultative, sur décision des collectivités territoriales, sont tenus de déposer une déclaration n° **1330-CVAE** quand leur CA est supérieur à **152 500 €**.

### 2° Exonérations ou abattements facultatifs

**1980** Les professionnels qui exploitent un ou plusieurs établissements dans certaines zones du territoire ou qui réalisent certaines activités peuvent bénéficier d'exonérations ou d'abattements de CVAE dits « facultatifs », c'est-à-dire accordés sur délibération ou en l'absence de délibération contraire des collectivités territoriales ou des EPCI à fiscalité propre.

**1981** L'exonération ou l'abattement de CVAE ne peut s'appliquer que si le professionnel éligible en fait la demande selon les modalités prévues en matière de CFE, c'est-à-dire, selon la nature de l'exonération, sur la déclaration n° **1447-M-SD** ou la déclaration n° **1465** à déposer chaque année au plus tard le **deuxième jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> mai** ou, en cas de création, sur la déclaration n° **1447-C** à déposer au plus tard le **31 décembre de l'année de création** (V. **1949**).

**1982** Lorsqu'un professionnel bénéficie d'une exonération ou d'un abattement facultatif, son CA et la CVAE dont il est redevable sont calculés selon les mêmes règles que s'il bénéficiait d'une exonération ou d'un abattement de plein droit :

- le CA comprend celui réalisé par les établissements ou activités exonérés (ou bénéficiant d'un abattement) ;
- en revanche, la CVAE due par l'entreprise est calculée sans prendre en compte la VA produite par les établissements ou activités exonérés (ou bénéficiant d'un abattement), sous réserve, en ce qui concerne les exonérations et abattements facultatifs, que le professionnel ait demandé le bénéfice de ces allègements (V. **1984**).

**Remarque** La VA afférente à un établissement ou à une activité bénéficiant d'une exonération ou d'un abattement facultatif doit néanmoins être déclarée dans l'imprimé n° **1330-CVAE** (V. **2000**).

**1983** D'une manière générale, l'exonération de CVAE s'applique dans les **mêmes conditions** que l'exonération de CFE.

Ainsi :

- Lorsque les conditions d'application de l'exonération ou de l'abattement de CFE ne sont plus réunies au titre d'une année d'imposition, l'exonération ou l'abattement de CVAE n'est plus susceptible de s'appliquer à compter de cette même année ;
- Le bénéfice de l'exonération ou de l'abattement de CVAE est, le cas échéant, subordonné au respect du même règlement communautaire que celui applicable à l'exonération ou à l'abattement de CFE correspondant ;
- Lorsque l'exonération de CFE est partielle, l'exonération de CVAE s'applique dans les mêmes proportions ;
- Lorsque l'exonération de CFE a une durée limitée fixée par la délibération de la collectivité territoriale ou de l'EPCI à fiscalité propre concerné, l'exonération de CVAE s'applique pendant la même durée.

**1984** La VA des établissements bénéficiant d'une exonération ou d'un abattement de la base nette d'imposition à la CFE compte tenu de leur implantation en **ZUS** ou **QPV** (V. **1905**) ou en **ZFU-TE** (V. **1900**), fait l'objet, à la demande de l'entreprise, d'une exonération ou d'un abattement de même taux, dans la limite respectivement, au titre de **2018**, de **140 736 €** et de **382 469 €** de VA par établissement.

Ces limites sont actualisées chaque année en fonction de la variation de l'indice des prix, et ne sont pas connues pour l'imposition 2019 à la date des présents feuillets.

**1985** Pour la détermination de la CVAE, la VA correspondant aux établissements situés dans les DOM bénéficiant d'un abattement de leur base nette d'imposition à la CFE (CGI, art. 1466 F I. – V. **1930**) fait l'objet d'un abattement de même taux, dans la limite de **2 000 000 € de VA**.

Ainsi :

- si la commune ou l'EPCI a pris une délibération contraire en matière de CFE, l'exonération de CVAE, pour les parts revenant à l'ensemble des collectivités territoriales et de leurs EPCI, n'est pas susceptible de s'appliquer, y compris pour la fraction de VA taxée au profit du département et de la région ;
- si la commune ou l'EPCI n'a pas pris une délibération contraire en matière de CFE, l'exonération de CVAE s'applique automatiquement, sous réserve que l'entreprise en fasse la demande, pour les parts revenant à l'ensemble des collectivités.

## II. Calcul de la CVAE

### ■ Sources

CGI, art.1586 ter à 1586 octies ; CGI, art. 1647 ; CGI, ann. II, art. 317 septies E ; BOI-CVAE-BASE, 12 sept. 2012 ; BOI-CVAE-LIQ, 12 sept. 2012 ; BOI-CVAE-LIEU, 17 juin 2016

**1986** Le montant de la CVAE est égal à une fraction de la valeur ajoutée (VA) produite par l'entreprise au cours de la période de référence (V. **1977**), à laquelle s'ajoute 1 % de frais de gestion.

### A. – ASSIETTE

**1987** L'assiette de la CVAE est constituée de la **valeur ajoutée (VA)** produite au cours de la période de référence (V. **1977**).

**1988** La VA des professionnels réalisant des BNC soumis à une **comptabilité de caisse** est égale à la somme du CA et de certains produits diminuée de certaines charges.

- Sont ainsi visés les titulaires de BNC n'exerçant pas l'option mentionnée à l'article 93 A du CGI c'est-à-dire les assujettis à la CVAE réalisant des BNC (CGI, art. 92) déterminés en tenant compte des encaissements et des paiements, et non des créances acquises et des dépenses engagées.
- Sont pris en compte le CA réalisé et la VA produite au cours de la période de référence (V. **1977**). Toutefois, les plus-values de cessions d'immobilisations ou de titres de nature à être comprises dans le CA et la VA qui sont réalisées l'année de création de l'entreprise sont comprises dans le CA et la VA retenus au titre de l'année suivante.

**1989** Le CA comprend :

- le montant HT des honoraires ou recettes encaissés en leur nom, diminué des rétrocessions ;

Pour les praticiens libéraux exerçant leur activité dans le cadre d'un contrat de **collaboration**, les redevances de collaboration constituent des rétrocessions d'honoraires. Il convient donc pour la détermination du chiffre d'affaires du collaborateur, de déduire des honoraires qu'il perçoit, les redevances de collaboration versées.

**Exemple** Dans le cadre d'un contrat de collaboration, afin de favoriser son installation, un médecin Y (le collaborateur) s'engage à verser une redevance de 15 % de ses honoraires au médecin X (le praticien titulaire) en échange de la mise à sa disposition de l'ensemble des moyens de son lieu d'exercice et d'un accès à la clientèle de celui-ci.

Pour déterminer son chiffre d'affaires en matière de CVAE, le collaborateur Y devra soustraire les redevances versées au médecin X de la totalité des honoraires qu'il a encaissés.

Symétriquement, le praticien titulaire devra de son côté ajouter les redevances qu'il perçoit à ses autres recettes provenant d'opérations commerciales réalisées à titre accessoire.

- les gains divers, tels que les recettes provenant d'opérations commerciales réalisées à titre accessoire et les aides et subventions de toute nature perçues.

**1990** La VA est égale à la différence entre :

➤ d'une part le **CA** (V. **1989**).

➤ et d'autre part les dépenses suivantes, pour leur seul montant HT :

- les achats ;
- la variation négative des stocks ;
- les services extérieurs, à l'exception de certains loyers ;
- travaux, fournitures et services extérieurs, dont remboursements de charges communes effectués à une SCM ;
- loyers et charges locatives, location de matériel et de mobilier ;

En revanche, les loyers et redevances afférents aux biens corporels pris en location ou en sous-location pour une durée de plus de 6 mois ou en crédit-bail, ne sont pas admis en déduction de la VA, de même des redevances afférentes à ces biens lorsqu'elles résultent d'une convention de location-gérance.

Toutefois, lorsque les biens pris en location par l'assujéti sont donnés en sous-location pour une durée de plus de 6 mois, les loyers dus sont admis en déduction de sa VA à concurrence du produit de cette sous-location.

- la fraction des dotations aux amortissements afférents à des immobilisations corporelles mises à la disposition d'une autre entreprise dans le cadre d'une convention de location-gérance ou de crédit-bail ou d'une convention de location de plus de 6 mois ;
- frais de transports et de déplacements ;
- frais divers de gestion.

**1991** La TVA payée par le professionnel sur les dépenses engagées, c'est-à-dire la TVA déductible afférente aux dépenses mentionnées ci-avant, ainsi que la TVA décaissée au titre de la réalisation de son obligation de paiement de la TVA (y compris en cas de rappel de TVA) par le professionnel, ne constituent pas des dépenses déductibles de la VA.

**1992** Le montant de la VA imposable du professionnel assujéti à la CVAE ne peut excéder un certain **plafond** fixé, selon un pourcentage de son CA correspondant à son activité imposable, à :

- 80 % pour les professionnels dont le CA  $\leq$  7 600 000 € ;
- 85 % pour les professionnels dont le CA  $>$  7 600 000 €.

## B. – TAUX D'IMPOSITION

**1993** Le taux théorique est un taux fixe de 1,50 %, quel que soit le CA du professionnel assujéti.

**1994** Toutefois, le professionnel est imposable à la CVAE en application non pas du taux d'imposition théorique mais d'un **taux effectif d'imposition**, correspondant au taux effectivement appliqué au professionnel, après application d'un dégrèvement pris en charge par l'État.

Ainsi, les professionnels dont le CA n'excède pas 50 000 000 €, sous réserve de certains cas de consolidation du CA (V. **1995**), bénéficient d'un dégrèvement dont le taux varie en fonction du CA, conformément au barème suivant :

Si le montant du CA HT est :	Le taux effectif d'imposition est égal à :
< 500 000 €	0 %
500 000 € $\leq$ CA $\leq$ 3 000 000 €	$0,5\% \times (\text{montant du CA} - 500\,000\,€) / 2\,500\,000\,€$
3 000 000 € < CA $\leq$ 10 000 000 €	$0,5\% + 0,9\% \times (\text{montant du CA} - 3\,000\,000\,€) / 7\,000\,000\,€$
10 000 000 € < CA $\leq$ 50 000 000 €	$1,4\% + 0,1\% \times (\text{montant du CA} - 10\,000\,000\,€) / 40\,000\,000\,€$
> 50 000 000 €	1,5 %

**IMPORTANT** Il résulte de ce barème que les professionnels réalisant un CA HT inférieur à 500 000 € ne sont pas redevables de la CVAE. Toutefois, ils restent astreints à leurs obligations déclaratives (V. **2000**).

**En pratique** Il est fait application directe du barème progressif et variable selon le CA réalisé par l'entreprise, au moment du versement des acomptes et du solde.

**1995** En cas d'opération de restructuration, le CA à retenir pour le calcul du taux effectif d'imposition de chacune des entreprises assujétiées (dont le CA  $>$  152 500 €) participant à l'opération correspond à la **somme des CA des entreprises**, assujétiées et non assujétiées, participant à l'opération, sous réserve que les conditions suivantes soient satisfaites :

- L'opération de restructuration doit consister en :
  - un **apport**, une **cession d'activité** ou une **scission d'entreprise** réalisé à compter du **22/10/2009**,
  - ou en une **TUP** (C. civ., art. 1844-5) réalisée à compter du **01/01/2010**.
- L'entreprise à laquelle l'activité est transmise à la suite de l'opération doit être détenue, directement ou indirectement, à plus de **50 %** des droits de vote :
  - soit par l'entreprise cédante ou apporteuse ou les associés de l'entreprise scindée réunis,
  - soit par une entreprise qui détient, directement ou indirectement, à plus de **50 %** l'entreprise cédante ou apporteuse ou les entreprises issues de la scission réunies,
  - soit par une entreprise détenue, directement ou indirectement, à plus de **50 %** par l'entreprise cédante ou apporteuse ou par les associés de l'entreprise scindée réunis.

Cette condition de détention du capital s'apprécie :

- au titre de l'exercice de l'opération : à la date de réalisation de l'opération (sans prise en compte des éventuelles prises d'effet rétroactif) ainsi qu'au cours des 6 mois précédant cette date ;
  - au titre des exercices suivants : au 01/01 de l'année d'imposition dont la période de référence est constituée par chacun de ces exercices.
- La somme des cotisations de CVAE nettes du dégrèvement pris en charge par l'État (V. 1994) dues par l'ensemble des parties à l'opération est inférieure d'au moins 10 % à la somme des cotisations de CVAE nettes du dégrèvement susmentionné qui auraient été dues par ces entreprises en l'absence de réalisation de l'opération.

**En pratique** Il convient donc de calculer deux termes de comparaison au titre de chaque année d'imposition pour laquelle le dispositif s'applique, et ce jusqu'à son extinction (la 8<sup>ème</sup> année suivant l'opération).

- Les activités transférées à la suite de l'opération continuent d'être exercées par les entreprises bénéficiaires de l'opération ou par une ou plusieurs de leurs filiales.

Il s'agit des activités qui n'ont pas cessé, partiellement ou non, à la suite de l'opération ou qui n'ont pas été cédées à plus de 50 %.

- Les entreprises participant à l'opération ont des activités similaires ou complémentaires.

La consolidation du CA ne s'applique plus à compter de la 8<sup>e</sup> année suivant celle de l'opération en cause, même si les conditions précitées sont toujours remplies.

## C. – DÉGRÈVEMENT COMPLÉMENTAIRE

**1996** La CVAE obtenue par application du barème progressif est dégrévée d'un montant complémentaire de 1 000 € lorsque le CA du professionnel est inférieur à 2 000 000 €.

Ce dégrèvement complémentaire est pris en compte pour le calcul des acomptes et du solde de CVAE.

## D. – COTISATION MINIMUM

**1997** La CVAE due par les professionnels dont le CA excède 500 000 € ne peut être inférieure à 250 €, avant application des frais de gestion, ce montant constituant la cotisation minimum sur la VA de l'entreprise.

**Remarque** Les professionnels dont la VA est intégralement exonérée, de plein droit ou de manière facultative, ne sont pas redevables de la cotisation minimum.

# III. Établissement et paiement de la CVAE

## Sources

CGI, art. 1586 octies ; CGI, art. 1649 quater B quater, IV ; CGI, art. 1679 septies ; CGI, art. 1681 septies ; CGI, art. 1770 decies ; BOI-CVAE-DECLA, 12 sept. 2012

**1998** La CVAE est un impôt qui doit être **auto-liquidé** par le professionnel : il remplit une déclaration, puis calcule le montant de la cotisation dont il est redevable. Le paiement se fait par versement d'acomptes, le solde étant versé lors du dépôt de la déclaration.

## A. – ANNUALITÉ

**1999** La CVAE est due par le professionnel qui exerce l'activité au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition.

Toutefois, en cas d'apport, de fusion, de cession d'activité, de scission d'entreprise ou de TUP au cours de l'année d'imposition, la CVAE est également due par le redevable auquel l'activité est transmise qui, existant ou non au 1<sup>er</sup> janvier de l'année, n'exerce aucune activité à cette date.

## B. – OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

**2000** Légalement, les professionnels dont le CA HT est supérieur à 152 500 € doivent déclarer leur VA et mentionner leur effectif salarié sur l'imprimé n° 1330-CVAE à déposer, au plus tard le **deuxième jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> mai**, auprès du service des impôts dont relève l'établissement principal du professionnel.

Toutefois, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014, toutes les entreprises assujetties à la CVAE doivent, sans considération de CA ou de service de l'Administration compétent, souscrire, sous peine d'une amende de 0,2 % du montant

des droits correspondants (CGI, art. 1738, al. 1), **par voie électronique** leur déclaration de CVAE (procédure EDI-TDFC), le délai de dépôt étant allongé de 15 jours supplémentaires.

**2001** En cas de **TUP**, de **cession** ou de **cessation d'entreprise**, d'ouverture d'une procédure de **sauvegarde**, de **redressement** ou de **liquidation judiciaires**, ou de **décès** du professionnel, l'imprimé n° 1330-CVAE doit être déposé dans un délai de **60 jours**.

**Remarque** Pour les professionnels pour lesquels un jugement d'ouverture de procédure collective est prononcé, lorsque l'ouverture de la procédure collective ne met pas fin à la poursuite de l'activité, il convient de souscrire, dans le délai de 60 jours à compter du jour du jugement d'ouverture, une déclaration n° 1329-DEF mentionnant une estimation du montant de la CVAE due au titre de l'année au cours de laquelle la procédure collective a été ouverte, déterminée en fonction du CA et de la VA mentionnés dans la dernière déclaration de résultat exigée. Cette obligation déclarative anticipée ne se substitue pas aux obligations déclaratives de droit commun n° 1330-CVAE et 1329-DEF que le professionnel devra respecter l'année suivant celle du jugement d'ouverture (Ord. n° 2014-326, 12 mars 2014, art. 101).

**2002** Cette déclaration, qui permet de répartir le produit de la CVAE, recense au titre de la période de référence (V. **1977**) :

- le CA réalisé ;
- la VA produite ;
- la liste des établissements de l'entreprise ;
- l'effectif salarié rattaché à chacun de ces établissements ;
- la liste des lieux d'emploi dans lesquels un ou plusieurs salariés doivent être déclarés ;
- l'effectif salarié rattaché à chacun de ces lieux d'emploi.

**Remarque** Il était prévu que la déclaration sociale nominative (DSN), généralisée en 2017, comporte, pour les employeurs assujettis à la CVAE, un certain nombre d'éléments relatifs à leurs effectifs salariés et à leur répartition géographique (D. n° 2016-1361, 12 oct. 2016, art. 1 ; CGI, ann. III, art. 39, 1° g).

Toutefois, à l'occasion de son intervention le 25 janvier 2018 à l'assemblée générale de l'association SDDS (simplification et dématérialisation des données des sociétés), le secrétaire d'État auprès du ministre de l'Action et des Comptes publics a annoncé l'arrêt du projet d'inclusion du décompte des effectifs salariés par lieu d'activité dans la DSN.

Concrètement, il n'est plus nécessaire de renseigner les rubriques de la DSN, spécifiques à la CVAE.

La déclaration CVAE actuelle (formulaire n° 1330-CVAE-SD) télédéclarée une fois par an continuera donc à être déposée selon les modalités habituelles.

**2003** Les professionnels sont **dispensés** de déposer l'imprimé n° 1330-CVAE lorsqu'ils remplissent toutes les conditions suivantes :

- avoir dûment rempli le cadre réservé à la CVAE dans leur déclaration de résultats n° 2035-E (CERFA n° 11 700) ;
- exploiter un seul cabinet (ne disposer que d'un seul établissement au sens de la CVAE) ;
- ne pas employer des salariés exerçant leur activité plus de trois mois sur un lieu hors du cabinet ;
- ne pas être une société civile de moyens (SCM) ;
- ne pas exploiter plusieurs activités nécessitant des déclarations de résultat de natures différentes ;
- ne pas clôturer deux exercices au cours de la période de référence CVAE ;
- ne pas être membre d'un groupe fiscal intégré, sauf si ce groupe fiscal bénéficie du taux réduit d'IS en faveur des PME ;
- ne pas avoir fusionné au cours de l'exercice de référence CVAE ;
- ne pas être une entreprise qui, n'employant aucun salarié en France et n'exploitant aucun établissement en France, y exerce cependant une activité de location d'immeubles ou de vente d'immeubles.

**IMPORTANT** L'obligation de souscrire les déclarations n° 2035 E, n° 1330 CVAE SD concerne également les agents généraux d'assurances qui ne souscrivent pas de déclaration n° 2035 lorsqu'ils ont opté pour l'imposition de leurs commissions dans la catégorie des traitements et salaires.

**2004** Tout manquement, erreur ou omission au titre des obligations prévues en matière de déclaration du nombre de salariés est sanctionné par une amende égale à **200 €** par salarié concerné, dans la limite de **100 000 €** par entreprise et par année d'imposition.

## C. – PAIEMENT

**2005** Le paiement de la CVAE est obligatoirement effectué par **téléversement**.

La déclaration du solde et des acomptes de CVAE et leur paiement en ligne s'effectuent soit par la procédure EDI, soit par la procédure EFI à partir du site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) à la rubrique « Professionnels > Espace abonné ».

**2006 Acomptes** – Les professionnels, dont le montant de la CVAE due au titre de l'année précédant celle de l'imposition est supérieur à 3 000 €, doivent verser :

- au plus tard le 15 juin de l'année d'imposition, un premier acompte égal à 50 % du montant de la CVAE nette due ;
- au plus tard le 15 septembre de l'année d'imposition, un second acompte égal à 50 % du montant de la CVAE nette due.

Ces deux acomptes sont à verser accompagnés chacun d'un imprimé n° 1329-AC.

**2007** Les professionnels peuvent, sous leur responsabilité, **réduire** le montant de leurs acomptes de manière que leur montant ne soit pas supérieur au montant de la cotisation qu'ils estiment effectivement due au titre de l'année d'imposition. Toutefois, en cas d'erreur de plus de 10 % dans l'estimation de la cotisation de l'année d'imposition, le professionnel est susceptible de se voir appliquer la majoration de 5 % (CGI, art. 1731).

**2008** Lorsque le professionnel bénéficie, au titre de l'année d'imposition, d'une exonération ou d'un abattement facultatif de CVAE accordé sur décision des collectivités territoriales et de leurs EPCI, il peut, à la place de la méthode d'autolimitation prévue ci-dessus (V. **2007**), **limiter** sous sa **responsabilité** le montant de ses acomptes dans la proportion entre :

- d'une part, le montant total correspondant aux exonérations et abattements facultatifs de CFE accordés sur décision des collectivités territoriales ;
- d'autre part, le montant susmentionné majoré du montant total des CFE dues applicables au titre de l'année précédant celle du paiement des acomptes.

**Remarque** Si les professionnels appliquent cette méthode, aucune pénalité n'est appliquée, même si l'écart constaté est supérieur de 10 % à la CVAE due.

**2009 Solde** – Au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> mai de l'année suivant celle de l'imposition, sauf exceptions, le redevable doit procéder à la liquidation définitive de la CVAE sur l'imprimé n° 1329-DEF, accompagné, le cas échéant, du versement du solde correspondant.

Si la liquidation définitive fait apparaître que les acomptes versés sont supérieurs à la cotisation effectivement due, l'excédent, déduction faite des autres impôts directs dus par l'entreprise, est restitué dans les **60 jours suivant le deuxième jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> mai** de l'année suivant celle de l'imposition.

**En pratique** La déclaration du solde et des acomptes de CVAE et leur paiement en ligne s'effectuent soit par la procédure EDI, soit par la procédure EFI à partir du site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) à la rubrique « Professionnels > Espace abonné ».

Il est précisé que l'espace abonné présente deux liens distincts :

- « déclarer la CVAE » (pour la télétransmission des imprimés 1329-AC (CERFA n° 14 044) et 1329-DEF (CERFA n° 14 357) afférents aux acomptes et au solde de CVAE) ;
- « payer la CVAE » (pour télérégler les sommes déclarées sur ces deux formulaires).

En effet, déclarer la CVAE (imprimés 1329-AC (CERFA n° 14 044) et 1329-DEF (CERFA n° 14 357)) et payer la CVAE sont deux actes distincts dans l'offre de service EFI.

Ces deux liens (« déclarer la CVAE » et « payer la CVAE ») sont proposés automatiquement aux usagers disposant d'un espace abonné et ayant adhéré à au moins un service en ligne. Aucune adhésion à la déclaration et au paiement de la CVAE n'est donc nécessaire.

Cependant, en l'absence d'adhésion, aucun compte bancaire servant au paiement de la CVAE ne peut être déclaré par l'utilisateur via le service d'abonnement. La déclaration du compte bancaire servant au paiement de la CVAE est donc effectuée au moment du paiement.

## IV. Contrôle et contentieux de la CVAE

### 📖 Sources

CGI, art. 1586 ter ; LPF, art. L 56 ; LPF, art. L 174 ; LPF, art. R.\* 196-2 à R.\* 196-3 ; BOI-CVAE-PROCD, 8 juill. 2013

### A. – CONTRÔLE DE LA CVAE

**2010** Le droit de reprise de l'administration s'exerce, en matière de CVAE, jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due, sauf exception.

Par exception, le droit de reprise de l'administration peut être exercé jusqu'au **31 décembre de la dixième année** au titre de laquelle l'imposition est due lorsque le contribuable exerce une activité occulte ou lorsque l'administration a dressé un procès-verbal de flagrance fiscale au titre d'une année postérieure.

**2011** La procédure de rectification contradictoire est applicable à la CVAE.

## B. – CONTENTIEUX DE LA CVAE

**2012** Les réclamations relatives à l'assiette de la CVAE sont présentées, instruites et jugées selon les règles applicables à la CFE (V. **1967**).

**2013** Les réclamations doivent être adressées au service des finances publiques dont relève le principal établissement de l'entreprise, c'est-à-dire celui où est souscrite la déclaration annuelle de résultats :

- avant l'expiration du délai général de réclamation, soit au plus tard le **31 décembre de l'année suivant celle**, selon le cas :
  - de la réalisation de l'événement qui motive la réclamation ;
  - du versement de l'impôt contesté lorsque cet impôt n'a pas donné lieu à l'établissement d'un rôle ou à la notification d'un avis de mise en recouvrement.
- ou, le cas échéant, dans le cas où un contribuable fait l'objet d'une procédure de reprise ou de rectification de la part de l'administration des impôts, avant l'expiration d'un délai égal à celui de l'administration pour présenter ses propres réclamations.



# Plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée

## 📖 Sources

CGI, art. 1647 B sexies et 1679 quinquies ; BOI-IF-CFE-40-30-20-30, 1<sup>er</sup> juill. 2015

## I. Présentation

**2014** Le dégrèvement au titre du plafonnement de la valeur ajoutée (PVA) bénéficie aux professionnels dont la CET est supérieure à **3 % de la VA**.

## II. Détermination du dégrèvement

**2015** La cotisation servant au calcul du PVA s'entend de la **somme de la CFE et de la CVAE effectivement dues**.

Ce montant est diminué le cas échéant de l'ensemble des réductions et dégrèvements, à l'exception du crédit d'impôt en faveur des entreprises implantées dans des zones de restructuration de la défense (V. **1914**).

De plus, l'Administration admet que le dégrèvement pour cessation d'activité (CGI, art. 1478 ; V. **1941**) ne soit pas pris en compte pour le calcul de la cotisation servant au calcul du PVA.

**2016** La cotisation plafonnée comprend les frais de dégrèvement, de non-valeurs, d'assiette et de recouvrement (CGI, art. 1641).

En revanche, la cotisation minimum de CFE (CGI, art. 1647 D ; V. **1938**) ne fait pas l'objet d'un plafonnement.

## III. Détermination du plafond

**2017** Le taux de plafonnement est fixé à **3 % de la VA**.

**2018** Pour les contribuables ne relevant pas du régime d'imposition des **micro-entreprises**, la VA est celle définie en matière de CVAE (V. **1990**).

**2019** Par exception, pour les redevables relevant du **régime déclaratif spécial BNC** (V. (**Régimes d'imposition**)), la VA est égale à **80 %** de la différence entre le montant des recettes et, le cas échéant, celui des achats réalisés au cours de l'année d'imposition.

Le montant des achats est celui qui figure sur le registre tenu par les redevables soumis au régime des micro-entreprises. S'agissant des redevables non soumis à ces obligations (cas des titulaires de BNC non assujettis à la TVA), il leur appartient de tenir à la disposition de l'Administration toutes justifications nécessaires à la détermination des achats.

**2020** Le plafond est égal au résultat du produit :

- de la VA (V. **1990**) ;
- Pour un membre d'un groupement de professionnels libéraux, la VA comprend la fraction de la VA produite par le groupement correspondant aux droits détenus par ce membre (CE, 13 déc. 2017, n° 398795).
- par le taux de **3 %** (V. **2017**).

## IV. Modalités d'application

**2021** Le dégrèvement est égal à la **différence positive** entre :

- la CET à plafonner (V. **2015**) ;
- le plafond déterminé (V. **2017**).

Toutefois, le dégrèvement ne peut avoir pour effet de ramener la CET de l'entreprise à un montant inférieur à celui qui résulterait de la cotisation minimum (V. 1938).

**Exemple** Un professionnel présente les caractéristiques suivantes :

- Chiffre d'affaires = 400 000 €
- VA = 15 000 €
- CFE = 600 €
- Cotisation minimum de CFE = 500 €
- Absence de paiement de CVAE

Le plafond de CET est égal à :  $15\,000\ € \times 3\% = 450\ €$ .

Le PVA calculé abstraction faite de toute limitation est donc de :  $600 - 450 = 150\ €$ .

Cependant, la CET due après PVA ne pouvant être inférieure à la cotisation minimum de CFE, le montant du PVA ( $600 - 450 = 150$ ) à accorder au professionnel ne peut excéder la différence entre le montant de la CET et celui de la cotisation minimum précitée, soit :  $600 - 500 = 100\ €$ .

**2022** Le dégrèvement s'impute uniquement sur la CFE et en priorité sur la CFE de l'établissement principal, puis sur celles des autres établissements, dans l'ordre décroissant de leur importance, sauf lorsque le contribuable définit un autre ordre d'imputation.

**2023** Le professionnel est autorisé, sous sa responsabilité, à **réduire** le montant de ses **acomptes** de CFE, dans la limite d'une somme égale à la moitié des dégrèvements obtenus ou attendus au titre de ce plafonnement.

Sauf lorsque le contribuable définit un ordre d'imputation des acomptes en présence de plusieurs établissements, la déduction est imputée en priorité sur l'acompte dû pour l'établissement principal et le solde éventuel sur les autres acomptes dus, dans l'ordre décroissant de leur importance.

Le contribuable doit adresser à chacun des comptables du Trésor chargés du recouvrement des acomptes ainsi réduits, un état indiquant le montant global des réductions d'acomptes, ainsi que le détail des imputations.

**2024** Le montant du **solde** de CFE peut également être **réduit**, sous la responsabilité du professionnel, du montant du PVA attendu.

Le redevable concerné doit remettre au comptable du Trésor chargé du recouvrement de la CFE du lieu d'imposition une **déclaration** datée et signée.

**2025** Lorsque la réduction effectuée est inexacte de plus d'un dixième, la majoration de **10 %** s'applique sur les sommes non réglées (CGI, art. 1730, 1).

**2026** Le dégrèvement est accordé sur réclamation, dans les conditions applicables en matière de CFE (V. 1967), effectuée chaque année sur l'imprimé dédié n° 1327-CET-SD (cas général) ou n° 1327-S-CET-SD (micro-entreprises).

La demande doit être déposée auprès du service des impôts dont relève le principal établissement de l'entreprise, c'est-à-dire celui à retenir pour la déclaration n° 1329-DEF de liquidation et de régularisation de la CVAE.

**2027** Lorsque le dégrèvement est accordé, il est ordonnancé par l'administration dans les 6 mois suivant la date de dépôt de la demande.

# Taxes foncières

## I. Présentation

**2028** La taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) ainsi que la taxe foncière sur les propriétés non bâties (TFPNB) sont établies annuellement au nom du **propriétaire**, dans la commune de situation de l'immeuble, d'après les faits existants au **1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition**.

Il n'est en principe pas tenu compte des changements intervenus au cours de l'année d'imposition.

Ainsi :

– Le débiteur légal est le propriétaire au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition et il demeure imposable pour l'année entière, alors même qu'il se dessaisirait de l'immeuble en cours d'année.

Toutefois, la règle de l'imposition au nom du propriétaire souffre d'un certain nombre d'exceptions dans les cas où celui-ci ne dispose pas des produits de son bien : ainsi par exemple, lorsqu'un immeuble est grevé d'usufruit, la TF est établie au nom de l'usufruitier. En tout état de cause, les parties peuvent y déroger conventionnellement, sans que de telles conventions soient opposables à l'Administration.

– Le propriétaire au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de l'imposition est imposable d'après la valeur locative foncière de l'immeuble au 1<sup>er</sup> janvier nonobstant le fait que cette valeur aurait pu varier par la suite.

### A. – TAXE FONCIÈRE SUR LES PROPRIÉTÉS BÂTIÉS

#### ■ Sources

CGI, art. 1380 à 1391 E ; CGI, art. 1399 à 1406 ; BOI-IF-TFB, 12 sept. 2012

#### 1° Biens imposables

**2029** La taxe foncière sur les propriétés bâties (TFPB) est établie **annuellement** sur les **propriétés bâties** et biens assimilés sis en France et non expressément exonérés.

Il existe 4 catégories de biens imposables à la TFPB :

- les constructions proprement dites fixées au sol à perpétuelle demeure et présentant le caractère de véritables bâtiments ;
- les installations assimilables à des constructions telles que celles destinées à abriter des personnes ou des biens ou à stocker des produits ;
- les bateaux aménagés et utilisés en un point fixe ;
- certains terrains dont les sols des bâtiments de toute nature et les terrains formant une dépendance indispensable et immédiate de ces constructions (dont les emplacements de parkings) ainsi que les terrains cultivés ou non employés pour la publicité.

#### 2° Exonérations

**2030 Constructions nouvelles** – Les constructions nouvelles, reconstructions et additions de construction sont exonérées de la TFPB durant les **2 années** qui suivent celle de leur achèvement.

Le point de départ de l'exonération est fixé, conformément au principe de l'annualité, au **1<sup>er</sup> janvier de l'année suivant** celle où est intervenu le changement, constitué par l'achèvement des travaux.

Normalement, la preuve de l'achèvement d'une construction devrait résulter du certificat de conformité délivré au constructeur ou du récépissé de la déclaration d'achèvement des travaux. Mais, en pratique, l'administration apprécie la date d'achèvement en fonction des éléments d'information en sa possession. À cet égard, le point de savoir à quelle date une construction ou des travaux de reconstruction ou d'addition de construction peuvent être considérés comme achevés est une question de fait dont la solution appelle un examen des circonstances propres à chaque cas particulier.

Il se dégage de la jurisprudence du Conseil d'État une règle constante selon laquelle la construction d'un immeuble ou les travaux de reconstruction ou d'addition de construction doivent être tenus pour achevés, en ce qui concerne l'assiette de la TFPB, lorsque l'état d'avancement des travaux est tel qu'il permet une utilisation effective de l'immeuble en cause, selon son affectation.

**2031** Toutefois, les **locaux professionnels** ne bénéficient de cette exonération temporaire que pour la seule part de TFPB revenant aux **départements**.

Les locaux d'habitation bénéficient au contraire d'une exonération temporaire totale, sauf délibération contraire des communes et de leurs EPCI.

**2032** Seules les constructions nouvelles, les changements de consistance ou d'affectation ainsi que les changements de méthode de détermination de la valeur locative des propriétés bâties (et non bâties) portés par les propriétaires à la connaissance de l'administration dans les **90 jours** de leur réalisation définitive ouvrent droit à l'exonération (V. **1842**).

Le défaut de déclaration entraîne la perte du bénéfice de l'exonération temporaire et peut être sanctionné par l'application de l'amende fiscale de **150 €** (CGI, art. 1729 C).

**2033 Zones franches urbaines** – Sauf délibération contraire des collectivités territoriales ou de leurs EPCI dotés d'une fiscalité propre, une exonération de TFPB de **5 ans** s'applique en faveur des immeubles situés dans les ZFU et rattachés, entre le **1<sup>er</sup> janvier 2006** et le **31 décembre 2014**, à un établissement remplissant les conditions pour bénéficier de l'exonération de CFE en faveur des ZFU (V. (Régimes fiscaux particuliers)).

**Remarque** Le bénéfice des exonérations est subordonné au respect du règlement de la Commission européenne relatif aux aides de minimis (V. **1234**).

**2034** Pour pouvoir bénéficier de l'exonération, le redevable légal de la TFPB doit souscrire, avant le **1<sup>er</sup> janvier de la première année** au titre de laquelle l'exonération prend effet, une **déclaration** sur un imprimé établi par l'administration (CGI, ann. III, art. 315 septies A).

L'occupant doit également établir une déclaration sur l'honneur attestant que son entreprise respecte toutes les conditions d'application de l'exonération.

**2035 Bassins d'emploi à redynamiser** – Sauf délibération contraire des collectivités territoriales ou des EPCI dotés d'une fiscalité propre, les immeubles situés dans les BER et rattachés entre le **1<sup>er</sup> janvier 2007** et le **31 décembre 2020** inclus à un établissement remplissant les conditions pour bénéficier de l'exonération de CFE prévue en faveur des BER (V. **1910**) bénéficient d'une exonération de TFPB pendant **5 ans**.

**Remarque** Le bénéfice de l'exonération est subordonné, en principe, au respect du règlement de la Commission européenne relatif aux aides de minimis (V. **1234**).

**2036** Pour pouvoir bénéficier de l'exonération, le professionnel doit souscrire une **déclaration** sur un imprimé avant le **1<sup>er</sup> janvier de la première année** à compter de laquelle il peut bénéficier de l'exonération au titre de l'immeuble concerné (CGI, ann. III, art. 315 nonies).

**2037 Zones de restructuration de la défense** – Les collectivités territoriales et les EPCI dotés d'une fiscalité propre peuvent, par une délibération prise dans les conditions requises, exonérer pendant **5 ans** de TFPB les immeubles situés dans les ZRD rattachés à un établissement remplissant les conditions pour bénéficier de l'exonération de CFE prévue en faveur des ZRD (V. **1914**).

**Remarque** Cette exonération est subordonnée, en principe, au respect du règlement de la Commission Européenne concernant les aides de minimis (V. **1234**).

**2038** Pour bénéficier de l'exonération, le professionnel doit souscrire, avant le **1<sup>er</sup> janvier de la première année** à compter de laquelle il peut, au titre de l'immeuble concerné, bénéficier de l'exonération, une **déclaration** conforme au modèle établi par l'administration, auprès du service des impôts du lieu de situation de l'immeuble concerné (CGI, ann. III, art. 315 terdecies).

### 3° Base d'imposition

**2039** La base d'imposition à la TFPB est constituée de la VLC des propriétés bâties (V. **1833**), mise à jour, après application d'un abattement général de plein droit de **50 %**, pour tenir compte des frais de gestion, d'assurance, d'amortissement, d'entretien et de réparation.

**2040 DOM** – Pour les impositions établies au titre des années **2009 à 2020**, sauf délibération contraire de la collectivité territoriale ou de l'EPCI doté d'une fiscalité propre prise dans les conditions requises, la base d'imposition à la TFPB des immeubles ou parties d'immeubles rattachés entre le **1<sup>er</sup> janvier 2009** et le **31 décembre 2020** à un établissement réunissant les conditions requises pour bénéficier de l'abattement prévu en matière de CFE (V. **1930**) fait l'objet d'un abattement dégressif lorsqu'ils sont situés en Guadeloupe, en Guyane, en Martinique, à La Réunion et, sous certaines conditions, à Mayotte.

**IMPORTANT** Comme en matière de CFE (V. **1930**), à compter du **1<sup>er</sup> janvier 2019**, en sont **exclus** de ce dispositif les **activités non commerciales** au sens de l'article 92 du CGI.

Toutefois, un dispositif de maintien des droits acquis pour les impositions des années 2019 et 2020 est instauré en faveur des entreprises bénéficiant du dispositif dans les conditions prévues par les dispositions antérieures et qui s'en trouvent désormais exclues.

**2041** L'abattement de TFPB est fixé à :

- 50 % au titre de chacune des années d'imposition 2009 à 2015,
- 40 % au titre de chacune des années d'imposition 2016 à 2020.

Le taux de l'abattement de TFPB est :

- majoré lorsque les immeubles sont rattachés à des établissements susceptibles de bénéficier du taux majoré de de CFE (V. **1931**) ;
- « super majoré » à 100 % en faveur des immeubles situés au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition dans les îles des Saintes, à Marie-Galante et à la Désirade de 2009 à 2011.

**2042** Pour bénéficier de l'abattement, le professionnel doit adresser, avant le 1<sup>er</sup> janvier de chaque année au titre de laquelle l'abattement est applicable, une déclaration souscrite auprès du service des impôts du lieu de situation des biens concernés comportant tous les éléments d'identification et accompagnée de tous les éléments justifiant de l'affectation de l'immeuble ou de la partie d'immeuble à un établissement réunissant les conditions pour bénéficier de l'abattement.

## 4° Calcul et paiement

**2043** Le montant de l'impôt dû est calculé par application au revenu net cadastral (V. **1833**), arrondi à l'euro le plus proche, du taux de l'impôt voté par les collectivités territoriales.

**2044** L'avis de taxe foncière est disponible en ligne sur le site sur [impots.gouv.fr](http://impots.gouv.fr).

Pour tout montant à payer supérieur à 1 000 €, le paiement doit obligatoirement être effectué par voie dématérialisée ; le paiement par chèque, TIP SEPA ou virement est exclu, seul le prélèvement bancaire est autorisé. Le contribuable peut soit :

- payer en ligne sur [impots.gouv.fr](http://impots.gouv.fr) ;
- adhérer au prélèvement à l'échéance depuis le site [impots.gouv.fr](http://impots.gouv.fr), ou en contactant son Centre Prélèvement Service (ou son centre des finances publiques pour la Guadeloupe, la Guyane et la Martinique). Cette démarche peut aussi être effectuée par courrier, courriel ou téléphone.

Le seuil de paiement par voie dématérialisée est de 300 € en 2019.

## II. Taxe foncière sur les propriétés non bâties

### Sources

CGI, art. 1393 à 1398 A ; CGI, art. 1399 à 1406 ; BOI-IF-TFNB, 4 déc. 2017

**2045** La taxe foncière sur les propriétés non bâties (TFPNB) est exigible en principe sur les propriétés non bâties de toute nature susceptibles de produire un revenu qui figurent au cadastre et qui ne bénéficient pas d'une exonération.

**2046** La TFPNB est établie d'après la valeur locative cadastrale (V. **1840**) des parcelles appartenant à chaque propriétaire dans la même commune, déterminée à l'occasion des révisions générales des évaluations foncières, actualisée puis majorée chaque année par application de coefficients fixés par les lois de finances, mais réduite d'un abattement de 20 %.

La VLC est déterminée à l'aide d'un tarif communal établi par nature de culture ou de propriété et, le cas échéant, par classe d'après le niveau des locations normales des propriétés non bâties à la date de référence.

**2047** La cotisation de TFPNB est égale au produit de la base d'imposition par le taux de de l'année considérée.



# Taxe d'habitation

## Sources

CGI, art. 1407 et s. ; BOI-IF-TH, 18 mars 2015

## I. Taxe d'habitation

**2048** En principe, la taxe d'habitation (TH) est due, dans chaque **commune**, par toute personne qui a, à quelque titre que ce soit, au **1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition**, la disposition ou la jouissance :

- de locaux meublés affectés à l'habitation ;
- de locaux meublés conformément à leur destination, occupés à titre privatif par les sociétés, associations et organismes privés et non retenus pour l'établissement de la cotisation foncière des entreprises (CFE).

**2049** Les locaux servant exclusivement ou partiellement à l'exercice d'une profession imposable à la CFE sont retenus dans les bases d'imposition de CFE et sont en principe **exonérés de TH**.

Toutefois, même s'ils sont passibles de la CFE, les **locaux professionnels sont également soumis à la TH lorsqu'ils font partie de l'habitation personnelle du professionnel**.

**2050** La TH est ainsi due lorsque ces locaux :

- font **partie intégrante de l'habitation personnelle du professionnel**,
  - ne comportent **pas d'aménagements spéciaux** les rendant impropres à l'habitation.
- Sous réserve que ces deux conditions soient remplies, sont donc imposables à la TH :
- les locaux à usage mixte, c'est-à-dire ceux utilisés à la fois pour un usage personnel et pour l'exercice d'une profession ;

**Exemple** La salle d'attente d'un médecin servant également de salon au contribuable et à sa famille (CE, 5 déc. 1956 RO p 224).

- les locaux à usage exclusivement professionnel.

**Exemple** Les locaux dans lesquels les avocats, avoués, huissiers ou notaires ont établi leur cabinet de travail ou leur étude, quand ces locaux font partie de leur habitation (CE, 29 juill. 1857 RO p 481 ; CE, 3 avr. 1861 RO p 1081) ; ou encore la pièce servant de pharmacie à un médecin dès lors qu'elle n'est pas distincte de son habitation personnelle (CE, 21 déc. 1877 RO p 3018).

**Exemple** Contre-exemples :

La TH n'est pas due pour :

- les études ou cabinets de travail de notaires distincts et séparés de l'habitation (CE, 17 juill. 1861, RO p 1166 ; CE, 31 août 1963, RO p 1363) ;
- l'atelier d'un artiste peintre entièrement distinct de son habitation personnelle (CE, 8 mai 1944, RO p 99) ;
- les pièces de l'appartement d'un chirurgien-dentiste rendues totalement impropres à l'habitation en raison de leur aménagement spécial, même si ces locaux font partie intégrante du logement personnel du praticien (CE, 25 oct. 1937, RO p 578).

**2051** La base d'imposition à la TH est égale à la **valeur locative (V. 1833)** des locaux imposables, éventuellement diminuée, en ce qui concerne les habitations principales, d'un abattement obligatoire (pour charges de famille) ou d'abattements facultatifs (à la discrétion des collectivités bénéficiaires).

**2052** Le montant de chaque cotisation individuelle est obtenu en multipliant les bases d'imposition par le taux d'imposition des collectivités territoriales et groupements de communes au profit desquels la taxe est perçue.





# Taxes sur les bureaux situés en Île-de-France

## I. Taxe pour création de locaux à usage de bureaux, locaux commerciaux et locaux de stockage en Île-de-France

### ■ Sources

C. urb., art. L 520-1 et s. ; D. n° 2017-1421, 2 oct. 2017

**2053** En région d'Île-de-France, une taxe (« redevance » jusqu'en 2016) est perçue au profit de la région à l'occasion de la **construction**, de la **reconstruction**, de l'**agrandissement** des locaux à usage de bureaux, des locaux commerciaux et des locaux de stockage ou de la **transformation** de locaux affectés à un autre usage en de tels locaux.

Les quatre **circonscriptions tarifaires** sont délimitées ainsi :

- 1<sup>ère</sup> circonscription : Paris et le département des Hauts-de-Seine ;
- 2<sup>ème</sup> circonscription : les communes de la **métropole du Grand Paris** mentionnée à l'article L. 5219-1 du Code général des collectivités territoriales **autres** que les communes de la première circonscription ;
- 3<sup>ème</sup> circonscription : les communes de l'**unité urbaine de Paris**, telle que délimitée par arrêté conjoint des ministres chargés de l'économie et du budget, **autres** que les communes des première et deuxième circonscriptions ;
- 4<sup>ème</sup> circonscription : les **autres communes** de la région Île-de-France.

**2054** Les **tarifs** de droit commun, au 1<sup>er</sup> janvier 2019, en euros au **mètre carré**, lorsqu'une demande de permis de construire (ou de déclaration préalable) a été déposée à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016, ou, à défaut, lorsque le début des travaux ou le changement d'usage est intervenu à compter de cette date, sont les suivants :

	1 <sup>er</sup> circonscription	2 <sup>e</sup> circonscription	3 <sup>e</sup> circonscription	4 <sup>ème</sup> circonscription
Locaux à usage de bureaux	431,35 €	93,01 €	51,68 €	0 €

Les tarifs sont **actualisés** au 1<sup>er</sup> janvier de chaque année en fonction de la **prévision de l'indice des prix à la consommation**, hors tabac, **retenu dans le projet de loi de finances** de l'année.

Sous l'ancien régime de la redevance, l'actualisation se faisait en fonction du dernier indice du coût de la construction publié par l'Insee.

**Remarque** Par dérogation, des tarifs différents s'appliquent dans certaines situations (par exemple : lorsqu'une demande de permis de construire (ou de déclaration préalable) a été déposée avant le 1<sup>er</sup> janvier 2016, ou, à défaut, lorsque le début des travaux ou le changement d'usage est intervenu avant cette date ; ou encore lorsque les communes ont perdu leur éligibilité à la dotation de solidarité urbaine ou au bénéfice du fonds de solidarité des communes de la région d'Île-de-France) et un dispositif ponctuel de lissage de l'augmentation du montant de la taxe est prévu dans certaines hypothèses (par exemple : communes ayant changé de circonscription en 2011...).

**2055** Le montant de la taxe **ne peut excéder 30 %** de la part du coût de l'opération imputable à l'acquisition et à l'aménagement de la surface de construction, au sens de l'article L. 331-10 du Code de l'urbanisme.

**2056** La taxe est établie **avant le 31 décembre de la troisième année suivant** le fait générateur (la date de délivrance, expresse ou tacite, de l'autorisation de construire ou d'aménager prévue au Code de l'urbanisme ou, à défaut, celle du début des travaux ou du changement d'usage des locaux), à l'appui d'une **déclaration** (C. urb., art. L. 520-11 nouveau).

Le contenu et la date limite de dépôt de cette déclaration seront déterminés par décret en Conseil d'État.

**2057** Toutefois, sont **exonérées** les créations de locaux à usage de bureaux appelés à être utilisés par les **officiers ministériels** ou les **membres de professions libérales**.

Les **professions libérales** doivent s'entendre de celles dont l'**exercice est réglementé**, que les membres de celles-ci exercent leur activité à titre individuel ou dans le cadre de groupements ou sociétés (CE, 29 juin 2001, n° 210989 ; CE, 28 juill. 2011, n° 317372).

- 2058** L'exemption est accordée à la condition que le professionnel qui en est normalement redevable produise :
- l'**engagement d'affecter exclusivement** les locaux à des membres de professions libérales, à des officiers ministériels nommément désignés ;
  - une **déclaration** de chacun des futurs destinataires attestant leur intention d'utiliser les locaux dès leur achèvement.

Ces pièces doivent être jointes à la demande de permis de construire ou à la déclaration de transformation de locaux.

Les noms et qualités des utilisateurs doivent être confirmés lors de la déclaration d'achèvement des travaux. Les modalités d'utilisation des bureaux exemptés de la taxe font l'objet d'une **vérification systématique** de la part du service chargé de l'assiette dans un délai de deux ans de l'achèvement des travaux (Circ. min. urbanisme 86-12 31 janv. 1986, n° 225 : BO equip. n° 8 du 7 mars 1986).

## II. Taxe annuelle sur les locaux à usage de bureaux et assimilés, les locaux commerciaux, les locaux de stockage et les surfaces de stationnement qui leur sont annexées, situés dans la région Île-de-France

### ■ Sources

CGI, art. 231 ter ; BOI-IF-AUT-50, 3 févr. 2016

**2059** Une taxe annuelle (TSB) est due sur les **locaux professionnels** et les **surfaces de stationnement** qui leur sont annexées, situés dans la région **Ile-de-France**, par les professionnels qui en sont les propriétaires au **1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition**.

**IMPORTANT** A compter des exercices clos le **31 décembre 2015**, la TSB n'est pas déductible de l'assiette de l'impôt sur le revenu (revenus imposés dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux) (CGI, art. 93, 1).

■ À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, les parkings commerciaux sont également taxés.

**2060** De plus, une **taxe annuelle sur les surfaces de stationnement en Ile-de-France** a été instituée, à compter du **1<sup>er</sup> janvier 2015**, aux aires de stationnement soumises à la TSB. Elle est recouverte selon les mêmes modalités, et constitue en fait une taxe additionnelle à la TSB.

### A. – CHAMP D'APPLICATION

**2061** La TSB concerne :

- les **locaux professionnels**, qui sont destinés à l'exercice d'activités libérales ;

Tel est le cas :

- des cabinets médicaux, d'architecte, d'avocat, de vétérinaire, de conseil ainsi que de leurs annexes (salles d'attente par exemple),
- des salles ou pièces utilisées pour l'exercice d'activités diverses ainsi que leurs annexes (débaras ou sanitaires, par exemple).
- Les **surfaces de stationnement** qui s'entendent des locaux ou aires, couvertes ou non couvertes, destinés au stationnement des véhicules, annexés à des locaux imposables.

**2062** Sont passibles de la TSB les locaux situés dans la limite territoriale de la **région Île-de-France**.

La région Ile-de-France se compose de Paris et des départements de l'Essonne, des Hauts-de-Seine, de Seine-et-Marne, de Seine-Saint-Denis, du Val-de-Marne, du Val-d'Oise et des Yvelines.

**2063** En revanche, sont **exonérés** :

- Les biens appartenant à un même propriétaire et dont la superficie est inférieure à un seuil fixé par la loi, en fonction de la catégorie dont relève le bien :
  - **100 m<sup>2</sup>** pour les locaux professionnels ;
  - **500 m<sup>2</sup>** pour les surfaces de stationnement.
    - L'exonération des surfaces de stationnement est indépendante de l'exonération ou non, en raison de leur superficie, des locaux auxquels elles sont annexées. Ainsi, une surface de stationnement de 450 m<sup>2</sup> annexée à des locaux professionnels de 1 000 m<sup>2</sup> est exonérée.
- Tous les locaux, quel que soit leur usage, et les surfaces de stationnement sont exonérés de la TSB dès lors qu'ils sont situés dans une **zone de redynamisation urbaine (ZRU)** ou une **zone franche urbaine (ZFU)** ;
- Les **locaux spécialement aménagés** pour l'exercice d'activités de **recherche**, ou à caractère **sanitaire, social, éducatif** ou **culturel** ainsi que les dépendances immédiates et indispensables à l'exercice de l'activité.

## B. – ÉTABLISSEMENT DE LA TAXE

**2064** La TSB est due pour l'année entière, même en cas de cession ou de changement d'affectation des biens en cours d'année, par le professionnel qui dispose, au **1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition**, d'un bien taxable en qualité de propriétaire ou de titulaire d'un droit réel portant sur un tel bien (par exemple l'usufruitier).

L'état d'inutilisation ou de vacance, même pour une cause étrangère à la volonté du propriétaire, est sans incidence sur l'assujettissement à la taxe. Il s'ensuit que la TSB est due sur des locaux achevés, même non encore utilisables (CE, 3 déc. 2014, n° 378029).

**2065** Le montant de la TSB est égal au produit de la **superficie totale** des biens exprimée en m<sup>2</sup>, par le **tarif unitaire** applicable.

**2066** La loi fixe les tarifs applicables par catégorie de biens et par circonscription tarifaire.

Le classement des biens par catégorie s'effectue en fonction de la destination pour laquelle ils sont conçus au **1<sup>er</sup> janvier** de l'année d'imposition.

Les circonscriptions tarifaires sont les suivantes :

- **1<sup>ère</sup> circonscription** : Paris et les communes du département des Hauts-de-Seine ;
- **2<sup>ème</sup> circonscription** : les communes de l'unité urbaine de Paris telle que délimitée par l'arrêté ministériel du 31 décembre 2012 autres que Paris et les communes du département des Hauts-de-Seine ;
- **3<sup>ème</sup> circonscription** : les autres communes de la région Ile-de-France ainsi que, par dérogation, les communes éligibles à la fois, pour l'année précédant celle de l'imposition, à la dotation de solidarité urbaine et de cohésion sociale (CGCT, art. L. 2334-15) et au bénéfice du fonds de solidarité des communes de la région d'Ile-de-France (CGCT, art. L. 2531-12).

Les tarifs de la taxe au titre de **2019** sont les suivants, après arrondissement :

	1 <sup>re</sup> circonscription	2 <sup>e</sup> circonscription	3 <sup>e</sup> circonscription
Locaux à usage de bureaux - Tarif normal	19,31 €	10,55 €	5,08 €
- Tarif réduit (1)	9,59 €	6,34 €	4,59 €
Surfaces de stationnement (2)	2,58 €	1,38 €	0,71 €

(1) Le tarif réduit est applicable aux locaux professionnels dont sont propriétaires :

les associations ou organismes sans but lucratif à caractère sanitaire, social, éducatif, sportif ou culturel ;  
les organismes consulaires et professionnels (chambres de commerce et d'industrie, ordres et compagnies professionnels...);  
et dans lesquels ils exercent leur activité.

(2) Compte tenu de la taxe additionnelle sur les surfaces de stationnement (V. **2060**), les tarifs totaux sont en 2019 les suivants :

zone 1 : 7,00 €  
zone 2 : 3,93 €  
zone 3 : 2,00 €

## C. – DÉCLARATION ET PAIEMENT

**2067** Le montant de la TSB directement liquidé par le professionnel est payé spontanément auprès du comptable public compétent du lieu de situation des biens taxables avant le **1<sup>er</sup> mars** de chaque année, accompagné du dépôt d'une **déclaration n° 6705 B** (CERFA n° 11213).

## D. – CONTENTIEUX

**2068** Le délai de reprise s'exerce jusqu'à la fin de la **troisième année qui suit** celle au titre de laquelle l'imposition est due (LPF, art. L, 169).

**2069** Les réclamations doivent être présentées au plus tard le **31 décembre de l'année suivant** celle du versement de la TSB, ou, si le professionnel a fait l'objet d'une procédure de reprise ou d'une proposition de rectification, dans un délai égal à celui dont a disposé l'administration.



# Autres impôts et taxes

### Taxe sur les salaires

---

I. Champ d'application.....	2070	IV. Obligations déclaratives et de paiement.....	2087
II. Assiette et fait générateur .....	2072		
III. Barèmes.....	2081		

### Taxe sur les véhicules des sociétés

---

I. Champ d'application.....	2093	III. Cas particulier : Remboursement de frais aux dirigeants et associés.....	2112
II. Tarifs.....	2103	IV. Obligations déclaratives.....	2120

### Droits d'enregistrement

---

I. Rappel général .....	2125	II. Principaux tarifs intéressant les professionnels.....	2133
-------------------------	------	--	------

# Taxe sur les salaires

## I. Champ d'application

### A. – PROFESSIONNELS CONCERNÉS

#### ■ Sources

CGL, art. 231 ; BOI-TPS-TS, 4 avr. 2018 ; BOI-TPS-TS-10-10, 30 janv. 2019

**2070** Les professionnels libéraux employeurs, établis en France (métropole ou départements d'outre-mer), sont soumis à la taxe sur les salaires :

➤ si leur activité n'est pas soumise à la TVA ou ne l'a pas été, au titre de l'année civile précédente, sur au moins 90 % de leurs recettes ;

• Sont donc exonérés de taxe sur les salaires, les professionnels qui :

– l'année du versement des rémunérations (N), sont assujetties en totalité à la TVA, à titre obligatoire ou sur option ;

– ou qui, redevables partiels de la TVA l'année N, ont été assujetties à cette taxe sur au moins 90 % de leurs recettes l'année précédant le versement des rémunérations (N-1).

➤ et, si le montant total de leurs recettes de l'année précédente (y compris ceux qui n'entrent pas dans le champ d'application de la TVA telles que les dividendes et/ou les subventions non imposables) a été supérieur au premier seuil de la franchise en base de la TVA, à savoir :

– 33 100 € HT (de 2017 à 2019) pour la généralité des professionnels libéraux ;

– 42 900 € HT (de 2017 à 2019) et 17 600 € HT (de 2017 à 2019) pour leurs opérations réalisées hors du cadre de leur activité réglementée pour les avocats ;

– 42 900 € HT (de 2017 à 2019) pour les revenus des artistes-interprètes et droits d'auteur pour les auteurs ayant renoncé à la retenue à la source de la TVA (V. **1629**), ou pour les autres revenus que leurs droits versés par les éditeurs (revenus accessoires par exemple) (BOI-TPS-TS-10-10, § 260, 4 avr. 2018).

Ces limites s'appliquent que l'activité du professionnel soit, ou non, effectivement soumise à la TVA.

**IMPORTANT** La taxe sur les salaires constitue une dépense professionnelle déductible.

### B. – NOTION D'EMPLOYEUR

#### ■ Sources

BOI-TPS-TS-10-10, § 20 à 60, 30 janv. 2019

**2071** Les professionnels, employeurs au sens du Code du Travail, sont redevables de la taxe et ce même s'ils ne versent pas directement les salaires ou si ceux-ci leurs sont remboursés par une autre entité. À cet égard, on rappelle que l'employeur est la personne qui détient le pouvoir de nommer et de révoquer les salariés, mais aussi de lui donner des directives quant à l'exécution des tâches qui lui incombent.

## II. Assiette et fait générateur

### A. – ASSIETTE DE LA TAXE

#### ■ Sources

CGL, art. 231 ; BOI-TPS-TS-20-10, 30 janv. 2019 ; BOI-TPS-TS-30, 30 janv. 2019

**2072** L'assiette de la taxe sur les salaires est constituée par le montant brut des rémunérations, indemnités, allocations, primes, y compris les avantages en nature ou en espèce versés au salarié en contrepartie ou à l'occasion du travail et effectivement alloués durant l'année civile à l'ensemble du personnel.

Un crédit de taxe sur les salaires (CITS) est institué au bénéfice des associations, fondations reconnues d'utilité publique, centres de lutte contre le cancer, syndicats professionnels et mutuelles (L. fin. 2017, n° 2016-1917,

29 déc. 2016, art. 88). Il est égal à 4 % des rémunérations comprises dans l'assiette de la taxe sur les salaires n'excédant pas 2,5 fois le SMIC, ce montant étant diminué de l'abattement de 20 304 € dont bénéficient ces organismes et dont le champ a été corrélativement étendu. Ce dispositif s'applique à la taxe sur les salaires due à raison des rémunérations versées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017.

Le crédit d'impôt de taxe sur les salaires (CITS) est supprimé au titre des rémunérations versées à compter de 2019 (L. fin. 2018, n° 2017-1837, 30 déc. 2016, art. 87).

## 1° Rémunérations imposables

### ■ Sources

BOI-TPS-TS-20-10, § 10, 30 janv. 2019

**2073** L'assiette de la taxe sur les salaires est constituée par le montant brut des rémunérations, indemnités, allocations, primes, y compris les avantages en nature ou en espèce versés au salarié en contrepartie ou à l'occasion du travail et effectivement alloués durant l'année civile à l'ensemble du personnel. Sont ainsi visés :

– les **salaires**, gains ou tout autre **avantage** en nature ou en argent ;

Le **salaire du conjoint** de l'exploitant ou de l'associé d'une société est retenu pour le calcul de la taxe **dans la limite du montant admis en déduction** pour le calcul du bénéfice (V. **156**). Par ailleurs, les bons d'achats ou cadeaux bénéficient d'une présomption de non-assujettissement dans la limite globale par salarié et par année civile de 5 % du plafond mensuel de la sécurité sociale. Lorsque cette limite est dépassée, les bons d'achat ou cadeaux demeurent exonérés s'ils sont distribués en relation avec un événement particulier (mariage, naissance, Noël, ...), si leur objet est en relation avec cet événement et si leur valeur est « conforme aux usages », c'est-à-dire qu'elle n'excède pas, par événement et par année, civile 5 % du plafond mensuel de la sécurité sociale (BOI-TPS-TS-20-10, 6 juin 2018).

– les **indemnités de congés payés** ;

– les **cotisations salariales** ;

– les indemnités, primes et gratifications y compris les indemnités de **licenciement ou de mise à la retraite** et toute autre somme versées à l'occasion de la rupture ou de la modification du contrat de travail ;

– les contributions des employeurs au financement des **prestations complémentaires de retraite et de prévoyance**, à l'exception des contributions destinées aux régimes complémentaires de retraite légalement obligatoires ;

– les sommes allouées par les employeurs au titre de l'**intéressement** ou, de la **participation** ;

– les **abondements** versés par l'entreprise au titre du plan d'épargne entreprise ou pour la souscription d'actions de sociétés ;

– les **indemnités versées à l'occasion de la cessation de leurs fonctions aux dirigeants et mandataires sociaux** ;

– les rémunérations versées aux mandataires sociaux relevant du régime général de la sécurité sociale, visés à l'article L. 311-3 du Code de la sécurité sociale (CE, 21 janv. 2016, n° 388676 et n° 388989) (notamment, PDG, directeurs généraux, membres du directoire de SA ou de sociétés d'exercice libéral à forme anonyme (V. (CE, 19 juin 2017, n° 406064), dirigeants de SAS, gérants de SARL ou de SELARL à gérance non majoritaire, gérants non associés de SNC ou de sociétés en commandite simple ou par actions, dirigeants de SCOP) (V. notamment : CE, 21 janv. 2016, n° 388989).

**Remarque** La déduction forfaitaire pour frais professionnels de 1,75 % prévue en matière de CSG sur les revenus d'activité n'est pas applicable en matière de taxe sur les salaires. Par ailleurs, les gains de levée d'option de souscription ou d'achat d'actions et les gains d'attribution définitive d'actions gratuites sont expressément exclus de l'assiette de la taxe sur les salaires.

## 2° Rémunérations exonérées aux exclus

### ■ Sources

BOI-TPS-TS-20-10, § 70, 30 janv. 2019 ; BOI-TPS-TS-20-20, 30 janv. 2019

**2074** Sont en revanche **exclus** de l'assiette de la taxe sur les salaires :

– les salaires versés aux **apprentis** ;

– les salaires versés éligibles au régime de faveur des impatriés ;

– les salaires versés au titre d'un contrat d'apprentissage (CGI, art. 231 bis I ; BOI-TPS-TS-20-10, § 70, 30 janv. 2019) ;

– les gratifications versées aux **stagiaires** dans la limite de la franchise de cotisation (la part excédant la gratification minimale est soumise à la taxe) ;

– les avantages se rapportant aux **activités sociales et culturelles d'un comité d'entreprise**, sous réserve toutefois que les prestations correspondantes ne soient pas assujetties aux cotisations sociales par une disposition expresse ou qu'elles n'aient pas en fait le caractère d'un complément de salaire ;

– les rémunérations versées au titre de **contrats d'accompagnement, d'insertion par l'activité, d'emploi-jeune** ou de **contrats avenir** (CGI, art. 231 bis N).



- les indemnités temporaires et prestations servies aux victimes d'accidents du travail et les indemnités journalières versées aux salariés en cas de maladie ;
- les sommes versées en cas d'augmentation de capital réservée aux adhérents d'un plan d'épargne entreprise ;
- les contributions versées aux fonds d'assurance-formation.

### 3° Modalités particulières applicables aux professionnels assujettis partiellement à la TVA

#### 📖 Sources

BOI-TPS-TS-20-30, 30 janv. 2019

**2075 Application d'un ratio d'assujettissement** – Les professionnels assujettis partiellement à la TVA (et à moins de 90 % V. 2070) ne sont pas redevables de la taxe sur les salaires sur la totalité des rémunérations imposables (V. 2073) versées, mais uniquement en fonction d'un ratio d'assujettissement, exprimé en pourcentage et arrondi à l'unité supérieure, égal à :

#### Recettes et autres produits n'ayant pas ouvert droit à déduction de TVA

(y compris ceux situés hors du champ d'application de la TVA  
à l'exclusion des indemnités reçues en réparation de dommages  
consécutifs à des sinistres ou à des calamités naturelles)

x 100

---

#### Recettes totales et autres produits

(y compris ceux situés hors du champ d'application de la TVA  
à l'exclusion des indemnités reçues en réparation de dommages  
consécutifs à des sinistres ou à des calamités naturelles)

**IMPORTANT** Sauf exception (V. 2076 et 2077), ce ratio déterminé pour l'année N-1 s'applique à l'assiette des rémunérations de l'année N. Par ailleurs, dans les départements de la Guadeloupe, de la Martinique et de la Réunion, un certain nombre d'opérations sont exonérées (CGI, art. 295) alors qu'elles seraient imposables si elles étaient réalisées en métropole. Il convient néanmoins de considérer que ces opérations ont été soumises à la TVA pour le calcul du rapport d'assujettissement. Enfin, si la TVA n'est provisoirement pas applicable dans les départements de la Guyane et de Mayotte (CGI, art. 294,1), les professionnels établis dans ces départements sont soumises à la taxe sur les salaires dans des conditions identiques à celles qui auraient été en vigueur si elles avaient été assujetties à la TVA.

Toutefois, dans le cadre du calcul de ce ratio, il est admis de ne pas tenir compte, tant au dénominateur qu'au numérateur :

- des produits de cessions de biens d'investissements corporels ou incorporels, que ces cessions soient imposées ou exonérées de TVA ;
- des débours ;
- des encaissements de sommes perçues pour le compte d'un tiers pour lui être reversées, ou perçues d'un tiers pour être réparties intégralement à d'autres personnes dans le cadre d'un mandat ;
- du produit des opérations immobilières et financières exonérées de TVA à la condition que ce produit représente au total 5 % au plus du montant total du chiffre d'affaires total TTC du redevable ;
- des subventions d'équipement et subventions exceptionnelles ;
- des remises allouées aux débiteurs de tabac, au titre de la vente du tabac, des timbres et des vignettes ;
- des livraisons à soi-même de biens immobilisés y compris les immeubles (CE, 9 nov. 2015, n° 384536) imposées à la TVA ;
- des droits qui reviennent aux auteurs après retenue à la source ;
- des prestations de services internes à une même entité juridique.

**IMPORTANT** Lorsque le professionnel a créé des secteurs d'activité distincts au regard de la TVA (V. 1826), il doit obligatoirement en tenir compte pour le calcul du ratio d'assujettissement à la taxe sur les salaires. Ainsi, le ratio doit être déterminé pour chaque secteur d'activité, en tenant compte :

- des rémunérations du personnel qui y est exclusivement affecté ;
- des recettes qui lui sont propres.

Les rémunérations qui ne peuvent être affectées exclusivement à un secteur d'activité sont alors soumises à la taxe sur les salaires en tenant compte d'un ratio d'assujettissement calculé au niveau de la totalité des activités. A cet égard, il

convient de préciser qu'en matière de taxe sur les salaires, une activité hors champ est considérée comme un secteur d'activité distinct. Par conséquent, les rémunérations affectables en totalité à cette activité seraient soumises en totalité à la taxe sur les salaires.

**2076** Pour les salaires payés en début d'année, la taxe sur les salaires est, jusqu'à la date de détermination du rapport d'assujettissement définitif, liquidée en fonction du rapport d'assujettissement provisoire de l'année précédente. La situation est par la suite régularisée sur la déclaration du 15 mai ou celle du 15 juillet selon que la périodicité des versements de taxe sur les salaires est mensuelle ou trimestrielle (V. **2088**).

**IMPORTANT** S'il s'avère, après détermination du rapport d'assujettissement définitif établi une fois les comptes annuels arrêtés, que le pourcentage d'imposition à la taxe sur les salaires est supérieur à celui retenu initialement, le paiement des sommes restant dues au titre de cette taxe pourra être effectué, à l'aide d'une déclaration n° 2502 rectificative, au plus tard le 30 avril (sans application de pénalités). Si, au contraire, ce pourcentage se trouve inférieur à celui appliqué initialement, les excédents de versement sont, soit imputés sur les versements ultérieurs soit restitués par voie de réclamation.

**2077** **Activité nouvelle ou nouvellement assujettie à la TVA** – Les professionnels commençant leur activité doivent, pour la première année, utiliser le rapport d'assujettissement de l'année courante (rapport d'assujettissement provisoire). Il en va de même pour les entreprises nouvellement assujetties à la TVA ainsi que pour les employeurs qui connaissent une variation importante de leurs conditions d'activité

Une fois le rapport d'assujettissement définitif calculé, il doit être régularisé selon les modalités décrites au **2076**.

**2078** **Mesure « anti-ressaut »** – Une mesure de lissage est prévue lorsque le rapport d'assujettissement à la taxe sur les salaires est proche de 10 % (pourcentage qui constitue le seuil d'imposition). Lorsque ce ratio est compris entre 10 et 20 %, seule une fraction des rémunérations imposables est effectivement soumise à la taxe sur les salaires. Le détail de cet échelonnement est reproduit dans le tableau ci-dessous :

Ratio CA non soumis à TVA / CA total	Fraction des rémunérations versées à retenir pour la base d'imposition
10 %	0 %
11 %	2 %
12 %	4 %
13 %	6 %
14 %	8 %
15 %	10 %
16 %	12 %
17 %	14 %
18 %	16 %
19 %	18 %
20 %	20 %

**Exemple** Un professionnel réalise un montant total de recettes de 1 200 000 €, dont 168 000 € non soumis à TVA. Le total des rémunérations versées soumises à la taxe sur les salaires (avant mesure anti-ressaut) est de 325 000 €. L'application de l'échelonnement se fait comme suit :

- le ratio d'assujettissement à la taxe sur les salaires est de  $168\,000 / 1\,200\,000 = 14\%$
- la fraction des rémunérations réellement soumise à la taxe sur les salaires est de 8 %, soit 26 000 €.

## B. – FAIT GÉNÉRATEUR

### ■ Sources

BOI-TPS-TS-20-10, 30 janv. 2019

**2079** Le fait générateur de la taxe correspond à la **mise à disposition** du salarié des sommes imposables. Le plus souvent, il s'agit donc du paiement effectif du salaire. Mais il peut également s'agir de l'inscription au crédit d'un compte sur lequel le salarié a fait ou aurait pu faire un prélèvement.

**2080** Le versement d'acomptes sur salaires rend donc exigible la taxe et le redevable qui les verse doit s'acquitter de la taxe afférente à ces acomptes dès leur versement.

### III. Barèmes

#### A. – BARÈME DES PROFESSIONNELS ÉTABLIS EN MÉTROPOLE

##### Sources

BOI-TPS-TS-30, § 10, 30 janv. 2019

**2081 Professionnels établis en métropole** – Le barème applicable en métropole sur les salaires versés en 2018 est le suivant :

Fraction de rémunération individuelle annuelle	Taux
de 0 € à 7 799 <sup>(1)</sup> €	4,25 %
de 7 799 <sup>(1)</sup> à 15 572 <sup>(2)</sup> €	8,50 %
Au-delà de 15 572 <sup>(2)</sup> €	13,60 %

<sup>(1)</sup> 7 924 €, <sup>(2)</sup> 15 822 € en 2019 (L. fin. 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 2)

**Remarque** La base imposable et le montant net de la taxe sur les salaires sont arrondis à l'euro le plus proche.

**2082** Les différentes tranches de ce barème s'appliquent aux rémunérations annuelles de chaque salarié. Il n'est donc pas possible de réaliser un calcul global en fonction de l'ensemble des rémunérations versées sur une année.

**Remarque** Ce barème peut également être présenté d'une manière différente. L'Administration considère en effet que le taux de 4,25 % s'applique à l'ensemble des rémunérations et que des majorations s'appliquent ensuite, pour 2018 à titre d'exemple, de la façon suivante :

- sur la totalité des rémunérations : 4,25 % ;
- pour la tranche comprise entre 7 799 € et 15 572 € en 2018 (ou 7 924 € et 15 822 € en 2019), majoration de 4,25 % du montant des rémunérations (soit un taux effectif de 4,25 + 4,25 = 8,50 %) ;
- au-delà de 15 572 € en 2018, majoration de 9,35 % du montant des rémunérations (soit un taux effectif de 4,25 + 9,35 = 13,60 %).

Ce second mode de calcul, qui pourrait sembler plus complexe, amène à des résultats strictement identiques au premier. Mais il correspond plus précisément à la méthodologie de la déclaration de liquidation et de régularisation n° 2502.

#### B. – BARÈME DANS LES DOM

##### Sources

BOI-TPS-TS-30, § 20, 30 janv. 2019

**2083** Un taux unique de 2,95 % s'applique aux professionnels employeurs établis en Guadeloupe, à la Martinique et à la Réunion et un taux unique de 2,55 % à ceux établis en Guyane ou à Mayotte.

#### C. – ARTICULATION AVEC LE RATIO D'ASSUJETTISSEMENT

##### Sources

BOI-TPS-TS-30, § 230, 30 janv. 2019

**2084** Pour ces professionnels, l'assiette de la taxe sur les salaires est en principe déterminée en appliquant le rapport d'assujettissement à chacune des fractions des rémunérations individuelles passible des taux majorés, et non au montant total de chaque rémunération avant sa répartition entre les tranches d'imposition. Néanmoins l'Administration fiscale admet que l'assiette puisse également être déterminée en appliquant le ratio d'assujettissement au montant de la taxe calculée pour chaque rémunération. Cette solution est généralement retenue car elle est plus pratique et plus rapide que la première.

**Exemple** Salaire annuel en 2018 de 28 000 €, ratio d'assujettissement à la taxe sur les salaires de 35 % :

- taux normal (4,25 %) : 7 799 € ;
- majoration de 4,25 % (taux de 8,50 %) : 15 572 - 7 799 = 7 773 € ;
- majoration de 9,35 % (taux de 13,60 %) : 28 000 - 15 572 = 12 428 €.

Calcul de la taxe due avant application du ratio :

$28\,000 \times 4,25\% + 7\,773 \times 4,25\% + 12\,428 \times 9,35\% = 2\,682 \text{ €}$

Application du ratio d'assujettissement :  $2\,682 \times 35\% = 939 \text{ €}$ .

## D. – FRANCHISE

### 📖 Sources

BOI-TPS-TS-30, § 320, 30 janv. 2019

**2085** La taxe sur les salaires n'est pas due si son montant annuel ne dépasse pas **1 200 €** au titre de l'année civile (sans ajustement prorata temporis).

**IMPORTANT** Les professionnels dans cette situation n'ont ni à déclarer ni à liquider la taxe. Ils ne sont également pas tenus de déposer chaque mois ou chaque trimestre le relevé de versement provisionnel.

## E. – DÉCOTE

### 📖 Sources

BOI-TPS-TS-30, § 350 et s., 30 janv. 2019

**2086** Lorsque le montant annuel de la taxe due est supérieur à 1 200 € sans excéder 2 040 € au titre de l'année civile (sans ajustement prorata temporis), l'impôt exigible fait l'objet d'une décote égale aux trois quarts de la différence entre 2 040 € et ce montant.

**Exemple** Pour une taxe sur les salaires calculée de 1 400 € :

- le montant de la décote est de  $(2\,040 - 1\,400) \times \frac{3}{4} = 480$  € ;
- le montant à payer est donc de  $1\,400 - 480 = 920$  €.

Concernant les modalités d'application particulières de cette décote pour les professionnels tenus à une déclaration et à un versement mensuel ou trimestriel, V. **2089**.

**Remarque** Après application de la franchise et de la décote, les associations, les fondations reconnues d'utilité publique, les centres de lutte contre le cancer, les syndicats professionnels et leurs unions et les mutuelles de moins de 30 salariés ou lorsqu'elles relèvent du livre III du Code de la mutualité, quel que soit le nombre de leurs salariés, peuvent bénéficier d'un abattement. Le montant de l'abattement applicable à la taxe sur les salaires due à raison des rémunérations versées à compter de 2018 s'établit à 20 304 € (20 835 € pour 2019).

## IV. Obligations déclaratives et de paiement

### A. – DÉCLARATION ET PAIEMENT SPONTANÉS

#### 📖 Sources

BOI-TPS-TS-40, 30 janv. 2019

**2087** La taxe sur les salaires doit être déclarée et payée **spontanément** par le redevable. Aucun rôle n'est envoyé par l'Administration.

En cas de **décès de l'employeur**, les héritiers doivent déposer la déclaration de liquidation et de régularisation de la taxe sur les salaires (déclaration n° 2502) **dans les six mois, et au plus tard le 15 janvier de l'année suivante**.

### B. – PÉRIODICITÉ DES DÉCLARATIONS ET DES VERSEMENTS

#### 📖 Sources

BOI-TPS-TS-40, 30 janv. 2019

**2088** La périodicité de déclaration et de paiement dépend du montant de taxe sur les salaires acquittée au titre de l'année précédente. Ainsi :

- si la **taxe nette due est inférieure à 4 000 €**, le professionnel dépose uniquement une déclaration n° 2502 au plus tard le 15 janvier de l'année qui suit le versement des rémunérations imposables ;
- si la **taxe nette due est comprise entre 4 000 € et 10 000 €**, le professionnel doit :
  - effectuer des versements provisionnels trimestriels et déposer une déclaration n° 2501, dans les 15 premiers jours du trimestre qui suit celui des rémunérations imposables ;
  - opérer une régularisation annuelle sur le bordereau de déclaration de régularisation et de liquidation n° 2502 avant le 15 janvier de l'année qui suit.

Par mesure de tolérance administrative au plus tard à la date légale de dépôt de la déclaration annuelle des salaires (DADS 1), soit le 31 janvier de l'année qui suit.

► si la **taxe nette due est supérieure à 10 000 €**, le professionnel doit :

- effectuer des versements provisionnels mensuels avec le dépôt de la déclaration n° 2501 tous les mois et le paiement de la somme correspondante avant le 15 du mois qui suit celui du versement des rémunérations imposables ;
- opérer une régularisation annuelle sur le bordereau de déclaration de régularisation et de liquidation n° 2502 en principe avant le 15 janvier de l'année qui suit :

Par mesure de tolérance administrative au plus tard à la date légale de dépôt de la déclaration annuelle des salaires (DADS 1), soit le 31 janvier de l'année qui suit.

**IMPORTANT** Par souci de simplification, le dépôt de la déclaration de régularisation et de liquidation (n° 2502) inclut la dernière déclaration provisionnelle, mensuelle ou trimestrielle. Le nombre de déclarations à déposer dépend donc du régime de versement :

- Versement trimestriel : 3 déclarations 2501 et 1 déclaration 2502 ;
- Versement mensuel : 11 déclarations 2501 et 1 déclaration 2502.

Dans le cadre de la **nouvelle déclaration sociale nominative (DSN)**, obligatoire pour toutes les entreprises à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017 et qui intègre la plupart des déclarations et formalités sociales liées à la paie (y compris la DADS), la déclaration de l'assujettissement à la taxe sur les salaires est obligatoire, y compris en situation de non-assujettissement. Cette déclaration de l'assujettissement d'une entreprise à la taxe sur les salaires doit être transmise au plus tard le 31 janvier de l'année N+1 au titre de l'année N, ou dans les 60 jours en cas de cessation d'activité.

## C. – MODALITÉS D'APPLICATION PARTICULIÈRE DE LA DÉCOTE

### 📄 Sources

BOI-TPS-TS-40, § 370, 30 janv. 2019

**2089** La décote n'est en principe imputable que sur le bordereau annuel de liquidation et de régularisation. Néanmoins, pour éviter de pénaliser la trésorerie des redevables, l'Administration admet que ceux-ci ajustent leur versements provisionnels (mensuels ou trimestriels) à la double condition que :

- la taxe sur les salaires annuelle estimée soit comprise entre le seuil de franchise et le seuil de la décote (1 200 € – 2 040 €) ;
- le montant de la taxe calculé sur les salaires du mois écoulé, pour les professionnels versant des provisions mensuelles, soit compris entre 100 € et 170 €, et, pour les professionnels versant des provisions trimestrielles, compris entre 300 € et 510 €.

Le montant de la décote imputable sur la taxe due au titre du mois écoulé est alors égal, selon le cas, aux trois quarts de la différence entre 170 € et le montant mensuel calculé ou entre 510 € et le montant trimestriel calculé.

**Exemple** Versement provisionnel mensuel :

- Taxe due au titre du mois : 110 €
- Décote imputable par anticipation :  $(170-110) \times \frac{3}{4} = 45$  €
- Montant à régler au titre du mois :  $110-45 = 65$  €

**Exemple** Versement provisionnel trimestriel :

- Taxe due au titre du trimestre : 460 €
- Décote imputable par anticipation :  $(510-460) \times \frac{3}{4} = 37,5$  €
- Montant à régler au titre du trimestre :  $460-37,5 = 422,5$  € arrondis à 423 €

**IMPORTANT** S'agissant d'un ajustement réalisé par les redevables sous leur propre responsabilité, les insuffisances de versement résultant d'une erreur de calcul ou d'estimation sont assimilées à un paiement tardif. Le redevable encourt alors une pénalité de 5 % et le calcul d'intérêts de retard au taux de 0,40 % par mois (0,20 % par mois à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018).

## D. – TOLÉRANCE « CONGÉS PAYÉS »

### 📄 Sources

BOI-TPS-TS-40, § 110, 30 janv. 2019

**2090** Lorsque l'échéance de la taxe sur les salaires tombe pendant la période des congés payés, les professionnels peuvent, sans encourir de sanctions, verser un **acompte, dont le montant doit être au moins égal à 80 % du versement précédent**, à charge pour eux de régulariser leur situation lors de l'échéance suivante. Le professionnel porte alors sur cette déclaration la mention « **acompte de 80 % en raison de fermeture annuelle** ».

Le relevé de versement provisionnel suivant doit faire apparaître distinctement la taxe régularisée au titre de la période précédente et la taxe due au titre de la période pour laquelle le relevé est déposé.

## E. – MODALITÉS DE PAIEMENT

### 📖 Sources

BOI-TPS-TS-40, § 210, 30 janv. 2019

**2091 Principe** – Pour les rémunérations versées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2015, tous les professionnels sans exception doivent **télérégler la taxe sur les salaires** (CGI, art. 1681 septies, al. 5).

Le paiement par tout autre moyen donne lieu à l'application de la pénalité de 0,2 % du montant déclaré ou payé, avec un minimum de 60 € (CGI, art. 1738).

Ce téléversement peut se faire :

– soit sur l'espace abonné du professionnel, sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) à partir de la rubrique « Professionnels » :

Il est également possible de télé déclarer la taxe sous cette rubrique.

– soit par l'intermédiaire de son partenaire EDI.

**2092 Cas particuliers** – En cas de cession ou de cessation d'activité, la déclaration de liquidation et de régularisation de la taxe sur les salaires (déclaration n° 2502) **doit être déposée avec le versement dans les 60 jours** de l'événement et au plus tard le 15 janvier de l'année suivante.

# Taxe sur les véhicules des sociétés

## I. Champ d'application

### A. – RÈGLES GÉNÉRALES

#### ■ Sources

L. fin. rect. pour 2016 n° 2016-1918, 29 déc. 2016, art. 53 ; L. fin. sec. soc. pour 2017 n° 2016-1827, 23 déc. 2016, art. 19 ; CGI, art. 1010, 1010-0A et 1010 B ; CGI, ann. II, art. 310 E ; CGI, ann. III, art. 406 bis ; BOI-TFP-TVS et s., 4 oct. 2017 ; BOI-TFP-TVS-20, 4 oct. 2017

**2093** Les voitures de tourisme possédées ou utilisées par des sociétés sont soumises à une taxe annuelle **déductible pour les sociétés non soumises à l'IS** au premier jour de chaque période d'imposition de la taxe (soit le 1<sup>er</sup> janvier de l'année pour la TVS due à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018).

**Remarque** Cette taxe peut être comprise dans les charges déductibles pour la détermination du bénéfice soumis à l'impôt sur le revenu au nom de chacun de ses membres (BOI-TFP-TVS-50, § 20, 4 oct. 2017).

**2094** La période d'imposition s'étend, depuis le **1<sup>er</sup> janvier 2018, du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre de chaque année.**

**Remarque** Il est admis que les véhicules des exploitants d'auto-écoles affectés exclusivement à l'enseignement de la conduite automobile ne sont pas soumis à la taxe. Par ailleurs, les associations et notamment les associations d'avocats sont hors du champ d'application de la taxe.

**2095** Pour être assujettis à la taxe, les véhicules de tourisme doivent remplir simultanément deux conditions :  
 – être classés, pour l'établissement des cartes grises, dans la catégorie des « **voitures particulières** » (« berline », « voiture à hayon arrière », « cabriolet », « break », « coupé ») ainsi que les véhicules qui, tout en étant classés en **catégorie N1 sont destinés au transport de voyageurs** et de leur bagages ou de leurs biens ;  
 – être **immatriculés au nom de la société** ou au **nom de personnes physiques associées** lorsque la société a supporté la charge de l'acquisition, supporte le prix de la location ou pourvoit régulièrement à l'entretien.

**2096** La taxe est due dans les mêmes conditions au titre des véhicules pris en **location** ou en **crédit-bail** par ces mêmes personnes physiques ou morales.

### B. – VÉHICULES TAXABLES

#### ■ Sources

CGI, art. 1010 ; BOI-TFP-TVS-10-20, 2 janv. 2019

**2097** Sont susceptibles d'être soumis à la taxe :

– les **voitures particulières** (c'est à dire les véhicules à moteur ayant au moins quatre roues conçus et construits pour le transport de passagers et comportant, outre le siège du conducteur, huit places assises au maximum) **quelle que soit la série dans laquelle l'immatriculation a été effectuée** (série normale ou série spéciale, série D, séries W et WW) ;

Sont visées ici les berlines, voitures à hayon arrière, breaks, coupés, cabriolets et véhicules à usages multiples (véhicule à moteur autre que ceux précités et destiné au transport de voyageurs et de leur bagages ou de leurs biens, dans un compartiment unique).

**Pour les périodes d'imposition ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, les véhicules comprenant au moins cinq places assises et dont le code de carrosserie européen est « camions pick-up » sont désormais expressément soumis à la taxe sur les véhicules de sociétés** (L. Fin. 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 92).

– les véhicules de la **catégorie « N1 » destinés au transport de passagers** et de leur bagages ou de leurs biens : en pratique, il s'agit des véhicules dont la carte grise porte la mention camionnette ou « CTTE » mais qui disposent de plusieurs rangs de places assises.

À cet égard, l'Administration a récemment précisé qu'une place assise est considérée comme existante si le véhicule est équipé d'ancrages « accessibles », c'est-à-dire pouvant être utilisés. Pour que les ancrages ne soient pas considérés comme « accessibles », le constructeur doit empêcher physiquement leur utilisation, par exemple en soudant sur lesdits ancrages des plaques de recouvrement ou en installant des équipements permanents qui ne peuvent être enlevés au moyen d'outils courants.

Les voitures particulières transformées en véhicules utilitaires, dits « dérivés VP », ne disposant que d'un seul rang de places assises à l'avant et destinés au transport de marchandises sont hors du champ d'application de la TVS.

Pour apprécier si le véhicule en cause immatriculé dans la catégorie N1 se situe ou non dans le champ de la TVS, il convient de déterminer s'il dispose ou peut disposer de plusieurs rangs de places assises conformément aux règles rappelées ci-dessus. Ainsi, si le véhicule peut être équipé d'une banquette en raison de l'accessibilité des ancrages, il doit être soumis à la TVS.

En revanche, les véhicules utilitaires de type fourgon ou camionnette à cabine approfondie disposant de plusieurs rangs de places assises demeurent hors du champ de la définition des véhicules de tourisme, à la condition que ces véhicules soient dans la pratique affectés par l'entreprise au transport de marchandises.

**En pratique** Le fait que le véhicule soit ou non revêtu d'inscriptions ou de dessins publicitaires est sans incidence sur l'exigibilité de la taxe.

**2098** Les sociétés sont soumises à la TVS à raison de ces véhicules de tourisme dès lors :

- qu'ils sont immatriculés à leur nom en France ;
- ou, qu'elles les utilisent en France, quel que soit l'État dans lequel ces véhicules sont immatriculés.

**2099** La notion de véhicules utilisés s'entend des véhicules pris en location (sans chauffeur) ou en crédit-bail par la société ou mis à la disposition de la société par une autre société ou par le siège d'une société implantée à l'étranger.

**IMPORTANT** La taxe n'est toutefois pas due s'agissant des véhicules loués, si la durée de location n'excède pas une période d'un mois civil ou trente jours consécutifs.

**IMPORTANT** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018, les sociétés qui mettent des véhicules à la disposition d'une autre société entrant dans le champ d'application de la TVS ne seront pas redevables de la TVS, qui sera due par la seule société ayant la disposition des véhicules (CGI, art. 1010, I, al. 2). En revanche, la TVS afférente aux véhicules mis à la disposition d'une personne n'entrant pas dans le champ de la taxe restera due par la société propriétaire des véhicules si celle-ci est elle-même redevable de la taxe.

**2100** Sont également visés les véhicules dont les salariés et/ou les dirigeants de la société sont propriétaires ou locataires pour lesquels la société procède au remboursement de frais kilométriques (V. **2112**) quelles que soient les modalités de remboursement (indemnisation en fonction des frais réels, d'allocations forfaitaires, du barème kilométrique publié par l'administration, ...).

L'Administration a précisé que n'étaient pas visés par ces dispositions les associés des sociétés de personnes qui n'ont pas le statut de dirigeant. Ces derniers demeurent soumis, selon elle, à la règle antérieure issue de la jurisprudence applicable aux associés, salariés ou dirigeants pour les véhicules dont ils étaient propriétaires ou locataires (V. notamment, Cass. com. n° 82-10482, 20 juill. 1983). En conséquence, les sociétés demeurent passibles de la taxe dès lors que l'utilisation des véhicules possédés ou loués par les associés est caractérisée par l'importance de la prise en charge annuelle de la personne morale des frais relatifs à cette utilisation (BOI-TFP-TVS-10-20, § 200, 2 janv. 2019).

**IMPORTANT** L'exigibilité de la taxe n'est pas liée à la situation juridique résultant de l'immatriculation ou de la location. Seule la situation de fait est à prendre en considération. Dès lors qu'une société a en sa possession une voiture particulière ou l'utilise en fait, ce véhicule est soumis à la taxe. Les critères de possession et d'utilisation sont des critères alternatifs. Il suffit donc qu'un seul de ses critères soit rempli pour que la taxe s'applique.

## C. – VÉHICULES EXONÉRÉS

### ■ Sources

CGI, art. 1010 ; BOI-TFP-TVS-10-30, 6 juin 2018

**2101 Exonération temporaire** – Sont exonérés (outre les véhicules pris en location pendant une brève période) de la première composante de la TVS (déterminée en fonction du taux de dioxyde de carbone (CO<sub>2</sub>) ou de la puissance fiscale du véhicule), les véhicules qui combinent :

- soit l'énergie électrique et une motorisation à l'essence ou au superéthanol E85 ;
- soit l'essence à du gaz naturel carburant ou du gaz de pétrole liquéfié.

**En pratique** il s'agit des véhicules dont la carte grise porte la mention « EE », « EH », « FL », « EG » ou « EN » dans la rubrique « source d'énergie » (Rubrique P3 de la carte grise).

- et émettant au plus 100 grammes de CO<sub>2</sub> par kilomètre.

Cette exonération est partielle et temporaire : elle ne s'applique que pendant une période de douze trimestres et ne vise que la première composante du barème (V. **2105**).

On rappelle que, jusqu'au 31 décembre 2017, la durée de l'exonération était fixée à 8 trimestres.

**IMPORTANT** Toutefois, pour les périodes d'imposition ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, l'exonération est désormais définitive pour les véhicules visés ci-avant et dont les émissions sont inférieures ou égales à 60 grammes de CO<sub>2</sub> par kilomètre parcouru.



**Remarque** La période de douze trimestres est décomptée à partir du premier jour du trimestre en cours à la date de première mise en circulation du véhicule, quand bien même ce trimestre n'est pas soumis à la TVS.

**IMPORTANT** Pour les périodes d'imposition ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, sont dorénavant exclus du champ de l'exonération de la première composante :

- les véhicules combinant l'énergie électrique et une motorisation au gazole, quel que soit leur taux d'émission de CO<sub>2</sub> par kilomètre ;
- les véhicules combinant l'énergie électrique et l'essence dont les émissions de CO<sub>2</sub> par kilomètre sont supérieures à 100 grammes de CO<sub>2</sub> par kilomètre et inférieures ou égale à 110 grammes de CO<sub>2</sub> par kilomètre ;
- les véhicules combinant l'essence à du gaz naturel carburant ou du gaz de pétrole liquéfié dont les émissions de CO<sub>2</sub> par kilomètre sont supérieures à 100 grammes de CO<sub>2</sub> par kilomètre et inférieures ou égale à 110 grammes de CO<sub>2</sub> par kilomètre.

Toutefois, lorsqu'une société a pu bénéficier au titre de périodes d'imposition antérieures au 1<sup>er</sup> janvier 2018 de l'exonération pour huit trimestres de la première composante afférente à des véhicules mentionnées supra, l'Administration admet que cette exonération puisse être appliquée après cette date pour le nombre de trimestres non encore exonérés au 31 décembre 2017.

**2102 Exonération permanente et totale** – Sont également exonérés de la taxe mais de manière permanente et totale :

- les véhicules fonctionnant exclusivement au moyen de l'énergie électrique qui émettent moins de 20 grammes de CO<sub>2</sub> par kilomètre : à défaut ces véhicules sont exonérés de la seconde composante de la taxe ;
- les véhicules affectés exclusivement à l'enseignement de la conduite (auto-école) ou du pilotage automobile (école de pilotage) ;
- et, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, les véhicules accessibles en fauteuil roulant (catégories « M1 » et 5.5 du A de l'annexe II de la directive 2007/46/CE) (L. fin. 3016, n° 2015-1785, 29 décembre 2015, art. 117) et, par tolérance administrative, aux véhicules M1 construits ou aménagés de manière à permettre leur conduite par une personne qui a un handicap nécessitant l'usage d'un fauteuil roulant, et cela que la conduite du véhicule s'effectue ou non sur le fauteuil roulant de la personne (BOI-TFP-TV5-10-30, § 200, 6 juin 2018).

## II. Tarifs

### A. – PRÉSENTATION GÉNÉRALE

#### 📄 Sources

BOI-TFP-TV5-30, 6 juin 2018

**2103** Le montant de la TVS est égal à l'addition de 2 composantes :

- une première composante dont le tarif est fonction soit du taux d'émission de CO<sub>2</sub>, soit de la puissance fiscale du véhicule (selon la date de mise en circulation du véhicule et la date à compter de laquelle la société l'a utilisé) (V. 2105) ;
- une seconde composante dont le tarif est fonction des émissions de polluants atmosphériques du véhicule et dont le montant varie selon la date de mise en circulation du véhicule (V. 2108).

La taxe est calculée par trimestre civil en fonction des véhicules possédés au premier jour du trimestre ou utilisés au cours du trimestre par la société redevable de la taxe (V. 2109).

**2104** S'agissant des véhicules pris en location sur une durée supérieure à un mois, le calcul s'effectue en fonction du nombre de véhicules pris en location au cours du trimestre. En cas de remplacement au cours d'un trimestre d'une voiture louée par une société, la taxe n'est due au titre du trimestre que pour un seul véhicule, celui dont le tarif calculé à partir du barème qui lui est applicable est le plus élevé.

### B. – PREMIÈRE COMPOSANTE

#### 📄 Sources

BOI-TFP-TV5-30, 6 juin 2018

**2105** Cette première composante est déterminée en fonction des émissions de CO<sub>2</sub> du véhicule lorsque celui-ci répond cumulativement aux trois conditions suivantes :

- avoir été utilisé ou possédé par la société pour la première fois à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 ;
- avoir fait l'objet d'une première mise en circulation à compter du 1<sup>er</sup> juin 2004 ;
- avoir fait l'objet d'une réception communautaire.

**Remarque** Afin de connaître le taux d'émission de CO<sub>2</sub>, les professionnels doivent se référer à la mention portée sous la rubrique référencée V.7 sur la carte grise ou, à défaut, à la documentation technique ou au guide des émissions de dioxyde de carbone élaboré par l'Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (ADEME) sur son site [www.carlabelling.ademe.fr](http://www.carlabelling.ademe.fr).

### Première composante du tarif de la TVS en fonction du taux de CO<sub>2</sub>

Nombre de grammes de CO <sub>2</sub> émis pas kilomètres	Tarif applicable par gramme de CO <sub>2</sub> en euros
inférieur ou égal à 20	0
supérieur à 20 et inférieur ou égal à 60	1
supérieur à 50 et inférieur ou égal à 100	2
supérieur à 100 et inférieur ou égal à 120	4,5
supérieur à 120 et inférieur ou égal à 140	6,5
supérieur à 140 et inférieur ou égal à 160	13
supérieur à 160 et inférieur ou égal à 200	19,5
supérieur à 200 et inférieur ou égal à 250	23,5
supérieur à 250	29

**Exemple** Pour un véhicule dont le taux d'émission de CO<sub>2</sub> est de 180 g/km, le montant annuel de la taxe sera de 3 510 € : soit : 19,5 € (le tarif de la tranche comprise entre 160 et 200 g/km) multiplié par 180 g/km (le nombre de gramme de CO<sub>2</sub> émis par kilomètre).

**2106** En revanche, la TVS est assise sur la puissance fiscale du véhicule par défaut pour tous les véhicules qui ne répondent pas aux conditions d'application du tarif fixé en fonction du taux d'émission de CO<sub>2</sub>. Il s'agit :

- des véhicules possédés ou utilisés avant le 1<sup>er</sup> janvier 2006 par la société, c'est-à-dire en principe soumis à la TVS avant cette date ;
- des véhicules possédés ou utilisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2006 et dont la première mise en circulation est intervenue avant le 1<sup>er</sup> juin 2004 ;
- des véhicules n'ayant pas fait l'objet d'une réception communautaire.

**2107** Ce barème annuel se décompose en cinq tarifs :

### Première composante du tarif de la TVS en fonction de la puissance fiscale

Puissance fiscale	Tarif annuel forfaitaire/véhicule taxable	Tarif trimestriel forfaitaire/véhicule taxable
Inférieure ou égale à 3 CV	750 €	187,50 €
De 4 à 6 CV	1 400 €	350 €
De 7 à 10 CV	3 000 €	750 €
De 11 à 15 CV	3 600 €	900 €
Supérieure à 15 CV	4 500 €	1 125 €

## C. – SECONDE COMPOSANTE

### ■ Sources

BOI-TFP-TV-S-30, 6 juin 2018

**2108** Cette seconde composante de la TVS est déterminée selon un tarif qui tient compte de l'année de mise en circulation du véhicule concerné. Elle s'applique à tous les véhicules non exonérés et résulte du barème ci-dessous :

### Seconde composante du tarif de la TVS

Année de première mise en circulation	Essence et assimilé <sup>(1)</sup>	Diesel et assimilé <sup>(2)</sup>
Jusqu'au 31 décembre 2000	70 €	600 €
De 2001 à 2005	45 €	400 €
De 2006 à 2010	45 €	300 €
De 2011 à 2014	45 €	100 €
À compter de 2015	20 €	40 €

(1) La catégorie « Essence et assimilé » comprend tous les véhicules non visés par les véhicules « Diesel et assimilés ».

(2) La catégorie « Diesel et assimilés » comprend tous les véhicules fonctionnant exclusivement au Diesel ou combinant ce carburant et une motorisation électrique lorsque ledit véhicule émet plus de 100 grammes de CO<sub>2</sub>/km.

## D. – CALCUL DE LA TAXE

### Sources

BOI-TFP-TV3-30, 6 juin 2018

**2109 Principe** – La taxe est calculée par trimestre civil, d'après les véhicules possédés ou utilisés au premier jour du trimestre, par la personne morale redevable de la taxe. Pour chacun de ces véhicules, il est fait application des tarifs trimestriels en vigueur.

**2110 Véhicules loués** – S'agissant des véhicules pris en location par la société, le calcul s'effectue en fonction du nombre de véhicules pris en location au cours du trimestre par la personne redevable de cette taxe (si, à l'intérieur d'une même période annuelle d'imposition, la location est d'une durée supérieure à un mois civil ou à trente jours consécutifs). Lorsqu'à l'intérieur d'une même période annuelle d'imposition, la location est à cheval sur deux trimestres, la taxe n'est due que pour un seul trimestre si la durée de la location ne dépasse pas trois mois civils consécutifs ou 90 jours consécutifs.

**Remarque** La même règle est applicable lorsqu'à l'intérieur d'une même période annuelle d'imposition, la location est à cheval sur trois ou quatre trimestres, c'est-à-dire que la taxe n'est due que pour deux ou trois trimestres si la durée de la location ne dépasse pas respectivement :

- six mois consécutifs ou 180 jours consécutifs ;
- neuf mois consécutifs ou 270 jours consécutifs.

**2111 Remplacement de véhicules** – En cas de remplacement au cours d'un trimestre d'une voiture louée par une société, tel que celle-ci n'a eu en fait que l'utilisation d'un seul véhicule, la taxe n'est due au titre du trimestre que pour un seul véhicule, celui dont le tarif calculé à partir du barème qui lui est applicable est le plus élevé. Il en est de même en cas de remplacement au cours d'un trimestre d'une voiture immatriculée au nom d'une société par une voiture louée.

**Exemple** La société F possède un véhicule essence, mis en circulation à partir du 2 juin 2011 et possédé à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2018, qui émet 250 grammes de CO<sub>2</sub> par kilomètre et a une puissance fiscale de 12 CV. Le véhicule a fait l'objet d'une réception communautaire.

**Le calcul de la TVS due au titre de la période du 1<sup>er</sup> au 31 décembre 2018 est le suivant :**

Véhicules soumis à la TVS	Tarif applicable par trimestre (€)			Nombre de trimestre	Nombre de trimestre
	Tarif CO <sub>2</sub>		Tarif air		
	Barème CO <sub>2</sub>	Barème forfaitaire (puissance fiscale)			
Véhicule possédé	1 468,75 [(250 x 23,5) /4]		11,25 (45/4)	4 (du 1 <sup>er</sup> /01/2018 au 31/12/ 2018)	4 x 1 468,75 + 11,25 x 4 = 5 920 €

## III. Cas particulier : Remboursement de frais aux dirigeants et associés

### A. – CHAMP D'APPLICATION

#### Sources

CGI, art. 1010-0A ; BOI-TFP-TV3-30, § 130, 6 juin 2018

**2112** Les véhicules possédés ou pris en location par les salariés ou les dirigeants de la société sont considérés comme utilisés par la société dès lors qu'ils font l'objet de remboursements de frais, quelles que soient les modalités de remboursement (indemnisation en fonction des frais réels, d'allocations forfaitaires, du barème kilométrique publié par l'Administration).

**IMPORTANT** Le texte de loi ne vise que les véhicules des salariés et dirigeants de sociétés. L'Administration précise à cet égard que ne sont donc pas visés par la TVS les associés non dirigeants de sociétés de personnes. Toutefois, une prise en charge importante des frais relatifs à l'utilisation du véhicule de l'associé non dirigeant par la société permettrait, selon l'Administration qui se réfère à une ancienne jurisprudence, de soumettre à la TVS le véhicule (V. **2100**).

## B. – TARIFS

### 📖 Sources

BOI-TFP-TVS-30, § 300, 6 juin 2018

**2113** En cas de remboursement de frais aux dirigeants ou salariés, il convient, dans un premier temps de déterminer le montant de la TVS en additionnant selon le véhicule concerné, la **première et la seconde composante du tarif** applicable (V. **2105** et **2108**).

**IMPORTANT** Les trimestres à prendre en compte sont ceux au cours desquels le salarié ou le dirigeant effectue un déplacement professionnel et pour lesquels la société procède au remboursement des frais kilométriques. Lorsque le salarié ou le dirigeant utilise plusieurs véhicules pour effectuer ses déplacements professionnels lors d'un même trimestre, il y a lieu de prendre en compte pour la détermination du tarif applicable le véhicule qui a parcouru le plus grand nombre de kilomètres.

**2114** Après détermination de ce montant, il convient de lui **appliquer un coefficient pondérateur** qui conduit à taxer le véhicule du salarié ou dirigeant seulement si le nombre de kilomètres qui lui est remboursé par la société au cours de la période d'imposition excède **15 000 km**. Ce coefficient est appliqué au véhicule taxable possédé ou loué **par chaque salarié ou dirigeant** en fonction du **nombre de kilomètres remboursés à chacun d'entre eux** pour des déplacements professionnels.

Le coefficient pondérateur est déterminé en fonction du nombre de kilomètres remboursés au titre des déplacements professionnels. Le tableau ci-après fait apparaître le pourcentage à appliquer au tarif liquidé :

#### Coefficient applicable en fonction du nombre de kilomètres

Nombre de kilomètres ayant donné lieu à un remboursement de frais par la société	Pourcentage de TVS à verser
De 0 à 15 000	0 %
De 15 001 à 25 000	25 %
De 25 001 à 35 000	50 %
De 35 001 à 45 000	75 %
Supérieur à 45 000	100 %

**2115** Pour le calcul du kilométrage à retenir, l'Administration a précisé que :

- les déplacements « domicile/travail » ne sont pas considérés comme des déplacements professionnels ;
- lorsque le salarié ou dirigeant utilise son véhicule pour des déplacements professionnels moyennant remboursement de frais à la fois en France et à l'étranger, seul le nombre de kilomètres correspondant aux déplacements professionnels en France est pris en compte ;
- lorsque le salarié ou le dirigeant utilise plusieurs véhicules au cours d'un trimestre pour effectuer ses déplacements professionnels, il y a lieu de faire masse des kilomètres remboursés aux salariés ou aux dirigeants durant la période d'imposition ;
- lorsque le salarié ou le dirigeant utilise plusieurs véhicules au cours d'un trimestre, il convient :
  - de faire le total des kilomètres remboursés pour calculer le coefficient pondérateur,
  - de retenir le tarif applicable au véhicule ayant parcouru le plus de kilomètres.

**2116** Par ailleurs, après application du coefficient pondérateur, un **abattement** s'applique à raison de l'ensemble des véhicules possédés ou loués par les salariés ou les dirigeants. Le montant de cet abattement est en principe de **15 000 € pour 4 trimestres**.

**Remarque** L'application de cet abattement devrait conduire la majorité des sociétés de personnes à bénéficier d'une exonération de la TVS due au titre des véhicules des salariés et dirigeants.

## C. – CALCUL DE LA TAXE

### 📖 Sources

BOI-TFP-TVS-30, § 250, 6 juin 2018

**2117** La taxe se **calcule par trimestre civil**. Les trimestres à prendre en compte pour le calcul de la taxe sont ceux au cours duquel le salarié ou le dirigeant effectue un déplacement professionnel et pour lequel la société procède au remboursement des frais kilométriques.

**Exemple** La société F rembourse les frais kilométriques pour les déplacements professionnels effectués pour ses trois salariés :

- véhicule du salarié A : il possède un véhicule essence mis en circulation le 1<sup>er</sup> octobre 2011 et l'utilise depuis cette date pour ses déplacements professionnels. Le véhicule émet 260 grammes de CO<sub>2</sub> par kilomètre et a une puissance fiscale de 13 CV. Le salarié a parcouru 20 000 kilomètres du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2018 qui lui ont été remboursés par la société ;
- véhicule du salarié B : il possède un véhicule diesel mis en circulation le 1<sup>er</sup> janvier 2018 et l'utilise depuis cette date pour ses déplacements professionnels. Le véhicule émet 150 grammes de CO<sub>2</sub> par kilomètre et a une puissance fiscale de 7 CV. Le salarié a parcouru 30 000 kilomètres du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2018 qui lui ont été remboursés par la société ;
- véhicule du salarié C : il possède un véhicule diesel mis en circulation le 1<sup>er</sup> janvier 2004 et l'utilise depuis cette date pour ses déplacements professionnels. Le véhicule émet 200 grammes de CO<sub>2</sub> par kilomètre et a une puissance fiscale de 9 CV. Le salarié a parcouru 60 000 kilomètres du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2018 qui lui ont été remboursés par la société.

Tous les véhicules ont fait l'objet d'une réception communautaire.

Véhicules soumis à la TVS	Tarif applicable par trimestre (€)			Nombre de trimestre	Montant de la TVS par véhicule avant coefficient de réduction (€)	Coefficient (%)	Montant de TVS par véhicule (€)	
	Tarif CO <sub>2</sub>		Tarif air					
	Barème CO <sub>2</sub>	Barème forfaitaire (puissance fiscale)						
Véhicule A	1 885 [(260 x 29) / 4]		11,25 (45/4)	4	7 585	25 % (20 000 km)	1 896,25	
Véhicule B	487,5 [(150 x 13) / 4]		10 (40/4)	4	1 990	50 % (30 000 km)	995	
Véhicule C		750 (3 000/4)	100 (400/4)	4	3 400	100 % (60 000 km)	3 400	
Montant de la TVS avant abattement (€)								6 291,25
Abattement (€)								- 15 000
Montant de la TVS (€)								0

**2118** Lorsque le salarié ou le dirigeant utilise plusieurs véhicules pour effectuer ses déplacements professionnels lors d'un même trimestre, il y a lieu de prendre en compte pour la détermination du tarif applicable le véhicule qui a parcouru le plus grand nombre de kilomètres.

**2119** Si le salarié ou le dirigeant acquiert ou loue un nouveau véhicule au cours de la période d'imposition, il convient de prendre en compte au titre du trimestre au cours duquel intervient ce changement de véhicule, celui avec lequel il a parcouru le plus grand nombre de kilomètres.

**Remarque** Ainsi, dans l'hypothèse d'un salarié qui acquiert un nouveau véhicule au cours du deuxième trimestre d'une période d'imposition et qui a parcouru au cours de ce deuxième trimestre, 600 km avec son ancien véhicule et 1 500 km avec le nouveau, il convient de retenir au titre de la période d'imposition :

- son ancien véhicule au titre du premier trimestre ;
- son nouveau véhicule au titre des trois derniers trimestres.

## IV. Obligations déclaratives

### A. – DÉCLARATION

#### Sources

BOI-TFP-TVS-30, § 390, 6 juin 2018

**2120 Professionnels non redevables de la TVA** – Pour les professionnels non redevables de la TVA, la TVS est déclarée et liquidée sur l'annexe n° 3310-A-SD à la déclaration de TVA transmise par voie électronique au service chargé du recouvrement au cours de janvier suivant la période au titre de laquelle la taxe est due, soit au cours du mois de janvier 2019 pour la période d'imposition allant du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2018. Le montant de la taxe doit obligatoirement faire l'objet d'un téléversement.

**2121 Professionnels soumis à TVA selon un régime simplifié d'imposition** – La TVS est acquittée au vu d'une déclaration (imprimé n° 2855 D) souscrite en un seul exemplaire et déposée au service des impôts du lieu de dépôt de la déclaration de résultats.

**Remarque** Les sociétés redevables de la taxe au titre des véhicules qu'elles possèdent ou louent et au titre des véhicules possédés ou loués par ses salariés ou ses dirigeants ne déposent également qu'une seule déclaration.

Cette déclaration doit être déposée au plus tard le 15 janvier qui suit l'expiration de la période au titre de laquelle la taxe est due, soit le **15 janvier 2019 pour la période d'imposition allant du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2018**. Cette déclaration doit être accompagnée du paiement, à savoir :

- soit un virement (obligatoirement si le montant de la taxe est au moins égal à 50 000 €) ;
- soit un chèque ou, dans la limite de 300 €, en espèces ;
- soit un paiement par voie d'imputation si vous disposez d'une créance afférente à un impôt encaissé par votre service des impôts des entreprises (crédit de TVA, excédent d'impôt sur les sociétés, de taxe sur les salaires...) en utilisant un formulaire n° 3516.

**2122 Professionnels soumis à TVA selon un régime réel normal d'imposition** - Les professionnels redevables de la TVA soumis à un régime réel normal d'imposition, la taxe annuelle est **déclarée et liquidée par voie électronique** sur l'**annexe n° 3310-A-SD** (CERFA n° 10960) à la **déclaration de TVA déposée au cours du mois de janvier** suivant la période au titre de laquelle la taxe est due, soit l'annexe déposée au cours du mois de **janvier 2019 pour la période d'imposition allant du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre 2018**. Le montant de la taxe doit obligatoirement faire l'objet d'un **téléversement**.

## B. – DISPENSE

**2123** Les sociétés qui ne sont soumises à la TVS qu'au titre des remboursements de frais kilométriques à leurs salariés ou dirigeants mais qui ne sont pas redevables de la taxe après application de l'abattement de 15 000 €, n'ont pas à déposer de déclaration.

**2124** Par ailleurs, l'Administration admet également que les sociétés soient dispensées de déclarer les véhicules possédés ou loués par les salariés ou les dirigeants, dès lors que le montant des frais kilométriques remboursés est inférieur ou égal à 15 000 kilomètres même si par ailleurs, elles sont redevables de la TVS pour d'autres véhicules.

# Droits d'enregistrement

## I. Rappel général

**2125** Les droits d'enregistrement visent notamment les **transmissions à titre onéreux de biens** et présente la particularité d'être étroitement liée à l'aspect juridique des opérations réalisées.

### A. – CARACTÉRISTIQUES PRINCIPALES DES DROITS D'ENREGISTREMENT

#### ■ Sources

CGI, art. 635 et s. ; BOI-ENR-DG, 12 sept. 2012

**2126** La détermination du régime fiscal nécessite le plus généralement une analyse préalable des actes ou conventions en fonction des principes du droit civil.

**Remarque** En effet, l'incidence financière de l'assujettissement de ces opérations aux droits d'enregistrement n'est pas négligeable étant donné que le montant des droits exigibles dépend des sommes constituant la contrepartie de la mutation des biens ou de leur valeur. À cet égard, il convient d'être très prudent dans le cas de l'élaboration de certains montages juridiques qui sont motivés par des fins fiscales et qui de ce fait peuvent être contestés par l'Administration sur le fondement de l'abus de droit (Cass. com., 15 mai 2007, n° 06-14.262).

**2127** Indépendamment de l'aspect fiscal de l'enregistrement, l'exécution de la formalité produit un certain nombre d'effets civils :

- elle donne **date certaine** aux actes sous seing privé ;
- elle est **nécessaire à la validité de certains actes** : promesses unilatérales de vente (immeubles, fonds de commerce, droit au bail, actions ou parts de sociétés immobilières d'attribution) ;
- elle confère une certaine **publicité** aux actes par l'exercice du droit de recherche et de communication ;
- elle contribue à assurer la **régularité** des actes et peut, éventuellement, fournir un commencement de **preuve**.

### B. – ACTES SOUMIS À LA FORMALITÉ À TITRE OBLIGATOIRE

#### ■ Sources

BOI-ENR-DG-20, 12 sept. 2012

**2128** L'obligation de l'enregistrement s'applique aux actes portant notamment :

- transmission de propriété ou d'usufruit d'immeubles et de **clientèles ou d'offices** ;
- cession d'actions, de parts de fondateur ou de parts bénéficiaires, ou de parts d'intérêt dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions ;
- mutation de jouissance à vie ou à durée illimitée d'immeubles ou de clientèles ;
- formation, prorogation, transformation ou dissolution d'une société ou augmentation, amortissement ou réduction de son capital ;
- formation de groupements d'intérêt économique ;
- un partage de meubles ou d'immeubles ;
- formation, modification ou extinction d'un contrat de fiducie et transfert de biens ou droits supplémentaires au fiduciaire dans les conditions fixées par l'article 2019 du Code civil ;
- conventions à titre onéreux ayant pour effet de permettre à une personne d'exercer une profession, une fonction ou un emploi occupé par un précédent titulaire, même lorsque ces conventions ne s'accompagnent pas d'une cession de clientèle ;
- promesses unilatérales de vente acceptées et afférentes à un immeuble, à un droit immobilier, à un droit à un bail portant sur tout ou partie d'un immeuble, ou aux titres des sociétés immobilières d'attribution, ainsi que les cessions portant sur ces promesses.

## C. – DÉLAIS D'ENREGISTREMENT

### 📖 Sources

BOI-ENR-DG-40-10-40, 12 sept. 2012 ; BOI-ENR-DG-40-20-40, 12 sept. 2012

**2129** Le délai d'enregistrement est de :

- **un mois** en ce qui concerne les actes obligatoirement enregistrés au service de la **publicité foncière** (ventes d'immeubles notamment, à l'exception des adjudications bénéficiant de deux mois) ;
- **un mois si la formalité est accomplie au service des impôts** : scc délai s'applique notamment aux cessions de clientèle et de droits sociaux ;
- **dix jours pour les actes sous seing privé** portant promesse unilatérale de vente d'immeubles, de droits au bail relatifs à un immeuble de titres de sociétés immobilières d'attribution, le délai commençant à courir à compter de l'acceptation des promesses (il en est de même des cessions de promesses).

**Remarque** L'obligation d'enregistrer les actes constatant la formation d'une société dans le délai d'un mois est supprimée depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2015.

## D. – INCIDENCES DE L'EXISTENCE D'UN TERME DANS UNE CONVENTION

**2130** S'agissant d'un événement futur mais de réalisation certaine, le terme n'empêche pas la formation de la convention qu'il affecte et reste sans influence sur la perception des droits. Ainsi :

- une **condition résolutoire** n'empêche pas l'acte de produire des effets immédiats : les droits sont donc immédiatement perçus et si la condition se réalise, les effets sont rétroactivement anéantis (cet avènement de la condition n'ouvre pas en principe un droit à restitution) ;
- une **condition suspensive** fait obstacle à la formation même de l'obligation : en cas de présentation volontaire à la formalité de l'acte affecté de cette condition, seul le droit fixe des actes innomés est perçu et lors de la réalisation de la condition, les droits afférents à la convention sont perçus en fonction du régime fiscal et des valeurs déterminés en se plaçant à la date de la réalisation de la condition.

## E. – BASE D'IMPOSITION

### 📖 Sources

BOI-ENR-DG-30, 23 déc. 2013

**2131** Pour les mutations à titre onéreux, les droits exigibles sont liquidés sur le **prix convenu par les parties ou sur la valeur vénale des biens si elle est supérieure**.

En revanche, pour les mutations à titre gratuit, les droits sont liquidés sur la valeur vénale des biens, sauf application en matière de succession d'une base forfaitaire ou d'un abattement dans certains cas.

## F. – PAIEMENT

### 📖 Sources

BOI-ENR-DG-50, 12 sept. 2012

**2132** Le **paiement des droits d'enregistrement doit être préalable** à l'exécution de la formalité. À défaut de paiement, l'acte n'est pas enregistré. Toutefois, le paiement peut être fractionné ou différé sous certaines conditions notamment dans les situations suivantes :

- mutations par décès ;
- transmissions à titre gratuit d'entreprises individuelles ou de titres d'une société ayant une activité libérale.



## II. Principaux tarifs intéressant les professionnels

### A. – CESSION DE DROITS SOCIAUX

#### 📖 Sources

CGI, art. 726 à 730 quinquies ; BOI-ENR-DMTOM-40, 5 août 2015

**2133** Les cessions d'actions, de parts de fondateurs ou de parts bénéficiaires sont soumises à un droit de 0,1 %.

**Remarque** Dans les sociétés cotées, le droit n'est exigible que si les cessions sont constatées par un acte. Dans les sociétés non cotées, le droit est exigible dans tous les cas.

**2134** Les cessions de parts sociales dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions (sociétés civiles, SARL,...) sont soumises à un droit de 3 %, qu'elles soient ou non constatées par un acte. Dans ce cas, il est appliqué sur la valeur de chaque part sociale un abattement égal au rapport entre la somme de 23 000 € et le nombre total de parts sociales de la société, soit :

Prix de cession augmenté des charges - (23 000 € x nombre de parts cédées / nombre total de parts).

**IMPORTANT** La cession en pleine propriété de parts ou actions d'une société dont une fraction de la valeur représente une clientèle bénéficière, sous certaines conditions, lorsqu'elle est effectuée à un salarié ou à un membre de sa famille (conjoint, partenaires d'un PACS, ascendants, descendants en ligne directe et frères et sœurs) poursuivant l'exploitation, d'un abattement de 300 000 € (CGI, art. 732 ter).

**2135** Les cessions de participations dans des sociétés à prépondérance immobilière sont soumises à un droit de 5 %.

**Remarque** Des régimes spéciaux sont applicables lorsque les droits cédés :

- donnent vocation à l'attribution en propriété ou en jouissance d'immeubles dont la mutation est soumise à la TVA ;
- sont représentatifs d'apports en nature dans des sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés : lorsqu'elles interviennent dans les 3 ans de l'apport fait à la société, les cessions de parts sociales sont considérées, du point de vue fiscal, comme ayant pour objet les biens en nature représentés par les titres cédés. La cession est, dans ce cas, soumise aux droits de mutation prévus pour la nature des biens en cause ;
- ou sont détenus dans des sociétés ou groupements à statut spécial (sociétés immobilières d'attribution, sociétés de fait, sociétés en participation).

### B. – CESSION DE CLIENTÈLE (CONVENTION DE SUCCESSEUR), D'OFFICES OU DE DROIT AU BAIL

#### 📖 Sources

CGI, art. 719 à 724 et art. 731 ; BOI-ENR-DMTOM-10-10-20, 12 sept. 2012 ; BOI-ENR-DMTOM-10-10-30, 12 sept. 2012 ; BOI-ENR-DMTOM-10-20, 12 sept. 2012 ; BOI-ENR-DMTOM-10-30-20, 12 sept. 2012

**2136 Régime de droit commun** - Les cessions de clientèles civiles (convention de successeur) ayant une valeur patrimoniale (clientèle d'avocats, d'architectes, d'expert-comptable, de commissaires-priseurs, d'agents d'assurances...), de droit au bail et d'offices (ou de parts de SCP représentatives de biens de cette nature) sont au regard des droits d'enregistrement assimilées aux cessions de fonds de commerce et, sauf régime spécial, soumises à un droit d'enregistrement global de 3 % sur la fraction du prix de cession comprise entre 23 000 € et 200 000 € et à un droit de 5 % sur celle excédant 200 000 €.

**Remarque** Le droit de mutation est exigible sur le prix de vente de la clientèle, augmenté, le cas échéant, des charges imposées à l'acquéreur, ou sur sa valeur vénale si elle est supérieure. Concernant les cessions d'offices, le droit est exigible sur les cessions proprement dites ainsi que sur les créations et suppressions d'offices.

**2137** Ce droit global se décompose de la manière suivante :

Fraction de la valeur taxable	Tarif applicable			Cumul
	Droit budgétaire	Taxe départementale	Taxe communale	
N'excédant pas 23 000 €	0	0	0	0
Comprise entre 23 000 € et 107 000 €	2 %	0,60 %	0,40 %	3 %
Comprise entre 107 000 € et 200 000 €	0,60 %	1,40 %	1 %	3 %
Supérieure à 200 000 €	2,60 %	1,40 %	1 %	5 %

**2138** L'ensemble des droits portant sur une mutation de fonds de commerce ou une convention assimilée ne peut être inférieur à 25 € (minimum de perception ; CGI, art. 674).

**IMPORTANT** Les acquisitions situées dans les ZFU ou les ZRR sont soumises à un droit budgétaire au taux réduit de 0 % (au lieu de 2 %) pour la fraction du prix entre 23 000 € et 107 000 €. L'acquéreur doit prendre l'engagement de maintenir l'exploitation du bien acquis pendant une période minimale de 5 ans (CGI, art. 722 bis).

**2139 Cessions de clientèle des professionnels de santé** – Sont en principe imposables les conventions passées entre médecins, vétérinaires, chirurgiens-dentistes, qui contiennent l'engagement par le titulaire de ne pas se rétablir et de présenter son successeur à sa clientèle, ou portant cession du droit au bail des locaux servant à l'exercice de la profession, ou du matériel et des installations servant à l'usage de celle-ci.

**2140** Ainsi ont été jugées imposables :

- l'acquisition par un médecin, de parts d'une société civile de moyens réalisée conjointement avec celle du droit de présentation à la clientèle médicale qui lui ont fourni le moyen matériel d'exercer la profession du précédent titulaire (Cass. com., 8 nov. 1983, n° 81-15482) ;
- la cession par un vétérinaire à son confrère de la moitié de la valeur des apports de biens meubles consentis à la société créée de fait entre eux, consistant en locaux, matériel et stock dès lors que cette convention a permis au cessionnaire l'exercice d'une profession exercée par le précédent titulaire et alors même que ladite convention ne s'accompagne pas d'une cession de clientèle (Cass. com., 3 mai 1984, n° 82-16354).

**2141** Cependant, l'Administration s'abstient, en principe, de faire application de ce texte **en cas de simple mutation de jouissance consentie pour une durée déterminée**. Tel est le cas d'un chirurgien-dentiste donnant à bail pour une durée déterminée, en vue de l'exercice par le preneur de la profession de chirurgien-dentiste, l'immeuble et le matériel dentaire dont il est propriétaire (BOI-ENR-DMTOM-10-10-30, § 250, 12 sept. 2012).

## C. – CESSION DE BREVETS

### ■ Sources

CGI, art. 731

**2142** Les cessions de brevets exploités sont soumises au **droit fixe de 125 €**. Il en est de même **pour les droits de possession industrielle** s'ils ne sont pas cédés en même temps que tout ou partie du fonds de commerce dont ils dépendent.

# Relations avec l'Administration fiscale

## Organisation de l'Administration fiscale

I. Une administration unifiée.....	<b>2143</b>	II. Les différents échelons .....	<b>2148</b>
------------------------------------	-------------	-----------------------------------	-------------

### Délais d'action de l'Administration

I. Délai général de reprise .....	<b>2157</b>	IV. Délais applicables aux pénalités fiscales	<b>2170</b>
II. Délais spécifiques à certains impôts .....	<b>2159</b>	V. Interruption du délai de reprise .....	<b>2174</b>
III. Délais spécifiques à certaines situations	<b>2164</b>		

### Moyens d'action de l'Administration

I. Introduction.....	<b>2177</b>	IV. Droit de communication.....	<b>2189</b>
II. Contrôle sur pièces.....	<b>2181</b>	V. Vérification de comptabilité .....	<b>2200</b>
III. Demandes d'éclaircissements ou de justifications.....	<b>2185</b>	VI. Examen de comptabilité .....	<b>2238</b>
		VII. Autres procédures de contrôle.....	<b>2245</b>

### Les garanties du contribuable

I. Le rescrit fiscal.....	<b>2285</b>	III. Garantie contre les changements de doctrine.....	<b>2297</b>
II. Garanties accordés au contribuable après une vérification.....	<b>2296</b>	IV. La mention expresse .....	<b>2300</b>
		V. Le secret professionnel.....	<b>2304</b>

### Sanctions en matière fiscale

I. Pénalités fiscales .....	<b>2306</b>	II. Sanctions pénales .....	<b>2316</b>
-----------------------------	-------------	-----------------------------	-------------

### Recours du contribuable

I. Recours contentieux.....	<b>2319</b>	II. Recours gracieux.....	<b>2342</b>
-----------------------------	-------------	---------------------------	-------------

# Organisation de l'Administration fiscale

## I. Une administration unifiée

### ■ Sources

D. n° 2008-310, 3 avr. 2008 ; D. n° 2009-707, 16 juin 2009 ; A. 9 mars 2009

**2143** Tous les services fiscaux français relèvent d'une même direction nationale, la **Direction générale des finances publiques (DGFIP)**.

La DGFIP a vu le jour suite une vaste réforme de l'organisation interne de l'Administration fiscale qui s'est déroulée entre 2008 et 2012 dans le but de permettre aux contribuables de disposer d'interlocuteurs clairement identifiés, spécialisés et aptes à engager l'Administration.

**2144** Historiquement, l'Administration fiscale se décomposait en deux interlocuteurs :

- d'un côté, la Direction générale des impôts (DGI), chargée de l'assiette des impôts ainsi que du recouvrement des impôts indirects,
- et de l'autre, la Direction générale de la comptabilité publique (DGCP), chargée du recouvrement des impôts directs.

Dans les départements existait un foisonnement de services différents et autant de difficultés pour le contribuable soucieux de trouver le bon interlocuteur.

Cette distinction n'existe plus, les **deux directions générales ayant fusionné** en une seule, dénommée **Direction générale des finances publiques**. À l'échelon local, ceci s'est traduit par la fusion progressive des directions des services fiscaux et des trésoreries générales, qui étaient les services départementaux déconcentrés de ces directions générales.

**2145** Dans chaque département, il n'y a plus qu'une seule **direction départementale des finances publiques (DDFIP)** qui englobe à la fois les services d'assiette et les services de recouvrement des impôts, et assure des missions de coordination.

**2146** Au plan local, les **services des impôts des particuliers (SIP)** et les **services des impôts des entreprises (SIE)** ont été créés, et se trouve en charge de l'assiette et du recouvrement respectivement des impôts personnels (impôt sur le revenu, prélèvements sociaux..) et des impôts professionnels (TVA, impôt sur les sociétés...). Ils sont l'interlocuteur unique des contribuables sur l'ensemble des questions fiscales les intéressant : déclaration, paiement, demande d'information, demande gracieuse ou contentieuse.

Le service compétent dépend alors des caractéristiques propres au contribuable (particulier ou entreprise) et de son lieu d'imposition.

**2147 Les services et directions spécialisés** – Des services plus spécialisés dans le **contrôle fiscal** cohabitent au niveau départemental avec les SIE et les SIP. Il s'agit des **brigades de vérification**. En cas de rehaussement de l'impôt, c'est avec ces brigades qu'il convient de continuer la procédure.

Au niveau régional, il existe des services de contrôle régionaux ou interrégionaux : les **DIRCOFI** (directions spécialisées de contrôle fiscal).

Au niveau national, il existe un service de gestion des grandes entreprises, la **Direction des Grandes Entreprises**, et deux services de vérification qui lui sont dédiés :

- la Direction des vérifications nationales et internationales (DVNI) ;
- et la Direction nationale des vérifications de situations fiscales (DNVSF).

## II. Les différents échelons

**2148** L'Administration fiscale est organisée à différents échelons pour traiter de différentes missions.

## A. – L'ADMINISTRATION CENTRALE

**2149** Rattachée au Ministère de l'Économie et des Finances, la **Direction générale des finances publiques**, direction à compétence nationale, comprend notamment :

- la Direction de la législation fiscale ;
- le Service du contrôle fiscal ;
- le Service juridique de la fiscalité ;
- le Service de la gestion fiscale.

Elle chapeaute l'ensemble des services régionaux, départementaux et locaux.

## B. – LES SERVICES DÉPARTEMENTAUX ET LOCAUX

**2150 Direction départementale des finances publiques (DDFIP)** – La DDFIP exerce, dans le ressort territorial du département, des missions qui concernent l'assiette, le contrôle et le recouvrement des impôts, droits, cotisations et taxes de toute nature et ceux d'autres recettes publiques ainsi que la recherche des renseignements nécessaires à l'assiette, au recouvrement et au contrôle des impôts, droits, cotisations et taxes de toute nature.

Elle dispose de services locaux regroupés dans des centres des finances publiques.

Les missions exercées dans les centres des finances publiques sont regroupées autour de deux pôles :

- le SIP (service des impôts des particuliers) ;
- le SIE (service des impôts des entreprises).

**2151 Service des impôts des particuliers (SIP)** – Les SIP ont toutes les missions d'assiette, de recouvrement, de contrôle et de contentieux afférentes aux impôts directs et aux sommes de toute nature qui s'y rapportent pour les particuliers. C'est une compétence de droit commun. Ils sont ainsi compétents dans les domaines suivants :

- impôt sur le revenu,
- impôt sur la fortune immobilière,
- impôts locaux (taxe d'habitation, taxes foncières et taxes annexes).

**2152 Service des impôts des entreprises (SIE)** – Le SIE est l'interlocuteur unique des entreprises et s'adresse aux sociétés et à toutes les catégories de professions indépendantes : professions libérales, artisans, commerçants et agriculteurs. Il est compétent pour connaître de toutes les questions relatives à l'assiette, au recouvrement, au contrôle et au contentieux des impôts professionnels :

- TVA ;
- déclarations professionnelles de revenus (BNC, BIC, BA) ;
- paiement de l'impôt sur les sociétés ;
- contribution économique territoriale (et ses deux composantes la cotisation foncière des entreprises et la contribution sur la valeur ajoutée des entreprises) ;
- taxe sur les salaires.

## C. – LES DIRECTIONS RÉGIONALES DES FINANCES PUBLIQUES

**2153** La direction départementale dont dépend le chef-lieu de la région a un rôle de coordination régionale et se nomme **direction régionale des finances publiques**. Cet échelon administratif ne possède pas de compétences particulières par rapport au département, il ne fait que rationaliser les actions départementales et assurer le suivi des instructions de l'administration centrale.

Mises en place progressivement depuis le 18 juin 2009 dans le cadre de la Révision Générale des Politiques Publiques (RGPP), les directions régionales des finances publiques ont été créées par fusion des directions régionales des services fiscaux et des trésoreries générales.

**IMPORTANT** Il existe des services de vérification régionaux nommés « directions spécialisées de contrôle fiscal » (**DIR-COFI**) : ce type de direction a pour fonction d'engager des vérifications de comptabilité à l'égard de PME qui ne sont ni de la compétence des départements, ni de celle de la DVNI. Ces directions, organisées en **brigades de vérification**, assurent seulement une mission de contrôle fiscal et n'assurent aucun autre dossier en particulier.

## D. – LES DIRECTIONS NATIONALES

**2154 La Direction des Grandes Entreprises** – Cette direction a vocation à remplacer le service des impôts des entreprises pour les très grosses sociétés.

Les critères de rattachement à la DGE sont fixés en fonction du chiffre d'affaires de la société ou du total de son actif brut (seuil de 400 millions d'euros), ou de ses liens capitalistiques avec des sociétés qui relèvent elles-mêmes de la DGE.

Les grands groupes disposent ainsi d'un **guichet unique** pour déclarer et payer leurs principaux impôts.

La DGE leur permet de bénéficier d'une offre de services accrue et de meilleure qualité car les agents possèdent un niveau de qualification supérieur à celui des agents des départements.

La DGE est divisée en « équipes IFU » (pour « interlocuteur fiscal unique »), constituées d'une douzaine de spécialistes compétents pour traiter l'essentiel des démarches des entreprises, et notamment pour instruire les remboursements de crédits d'impôt et les réclamations, suivre les obligations déclaratives et le recouvrement courant. Ces « équipes IFU » sont organisées en fonction des groupes et des secteurs socio-professionnels (métier dominant).

**2155 Les directions de contrôle à compétence nationale** – Il existe deux services de contrôle qui sont en charge de certains contrôles fiscaux pour les contribuables les plus importants :

► l'un pour les particuliers : la **Direction nationale des vérifications de situations fiscales (DNVSF)** ;

• La DNVSF comprend une quinzaine de brigades de contrôle des revenus, un service de contrôle des valeurs mobilières et une brigade de programmation.

► et l'autre pour les très grandes entreprises : la **Direction des vérifications nationales et internationales (DVNI)**.

• La DVNI comprend une trentaine de brigades de vérifications générales (BVG) et une dizaine de brigades d'assistance au contrôle des comptabilités informatisées (BVCI).

Il existe également une **Direction nationale d'enquêtes fiscales (DNEF)** sur laquelle ces deux directions peuvent s'appuyer et qui a pour mission de recueillir des renseignements par le biais de procédures dédiées.

**2156 La Direction des impôts des non-résidents** – Cette direction a vocation à recevoir l'ensemble des déclarations et paiements concernant des personnes physiques ou morales n'ayant pas leur domicile fiscal en France (non-résident fiscal).

La DINR assure ainsi à travers le **Service des Impôts des Particuliers Non-Résidents (SIPNR)** le calcul, le contrôle sur pièces et le recouvrement de l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune des personnes physiques non-résidents ayant des revenus de source française ou imposables en France. Les impositions locales (taxe d'habitation et taxe foncière) sont toutefois traitées dans les centres des finances publiques dont dépendent les biens immobiliers possédés par les non-résidents.

La DINR assure également à travers le **Service des Impôts des Entreprises Étrangères (SIEE)** des le calcul, le contrôle sur pièces et le recouvrement des impositions dues en France par les entreprises non-résidentes (TVA principalement). Elle gère ainsi l'immatriculation (en tant que centre de formalités des entreprises) et l'imposition en France des entreprises étrangères sans établissement stable en France, en ce qui concerne l'impôt sur les sociétés, la TVA, ainsi qu'à une série d'autres impôts spécifiques.





# Délais d'action de l'Administration

## I. Délai général de reprise

### ■ Sources

LPF, art. L. 168 à L. 189 ; LPF L. 10 ; BOI-CF-PGR, 12 sept. 2012

**2157** Le système fiscal français est un système déclaratif. Le contribuable porte ainsi à la connaissance de l'Administration fiscale ses éléments d'imposition, et l'Administration procède au recouvrement de l'impôt sur cette base. La contrepartie de cette confiance accordée au contribuable réside dans le droit pour l'Administration de **contrôler a posteriori les déclarations** ainsi que les actes utilisés pour l'établissement de l'impôt, et rectifier les insuffisances, inexactitudes ou omissions commises.

Afin d'assurer une sécurité juridique aux contribuables, le droit de contrôle de l'Administration ne peut s'exercer que pendant un certain délai, appelé « **délai de reprise** ». À l'intérieur de ce délai de reprise, le service des impôts peut aussi rectifier ses propres erreurs. C'est également à l'intérieur de ce délai de reprise que l'Administration doit mettre en recouvrement les impositions supplémentaires en cas de rectification.

**2158 Délai général applicable à défaut de délai spécifique** – La durée du délai de reprise dont dispose l'administration dépend de l'impôt concerné.

En matière fiscale, le délai général de reprise est de **6 ans** : celui-ci s'exerce jusqu'au 31 décembre de la sixième année suivant celle du fait générateur de l'impôt (LPF, art. L.186).

Il existe toutefois d'importantes exceptions à cette règle générale, qui soit réduisent, soit accroissent ledit délai (V. **2159**).

**En pratique** Compte tenu des nombreuses dérogations existant à ce principe, la plupart des impôts professionnels se voient appliqués un délai de reprise plus court.

## II. Délais spécifiques à certains impôts

### ■ Sources

LPF, art. L. 169 ; LPF, art. L. 173 ; LPF, art. L. 174 ; LPF, art. L. 176 ; LPF, art. L. 180 ; BOI-CF-PGR, 15 sept. 2015

**2159 Impôt sur le revenu, impôt sur les sociétés et impôts assimilés** – En matière d'impôt sur le revenu, le droit de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'au **31 décembre de la troisième année** qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (LPF, art. L. 169, al. 1).

Par impôt sur le revenu, il convient d'entendre **l'impôt sur le revenu des personnes physiques** mais également **l'impôt sur les sociétés**.

**Exemple** L'impôt sur le revenu de l'année 2017 sera donc prescrit au 31 décembre 2020.

Les impôts assimilés à l'impôt sur le revenu sont dans ce cadre :

- la retenue à la source sur les revenus de capitaux mobiliers,
- le prélèvement sur les produits de placements à revenus fixes,
- la taxe sur les salaires,
- les retenues à la source sur les rémunérations payées à des personnes domiciliées ou établies hors de France,
- les prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine,
- le prélèvement d'office sur les bons anonymes,
- la contribution annuelle sur les revenus locatifs,
- le prélèvement sur les plus-values de cession d'immeubles et de biens assimilés réalisées par des personnes non domiciliées en France,
- la contribution sociale sur les bénéficiaires des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés,
- la contribution exceptionnelle de 5 % sur l'impôt sur les sociétés des grandes entreprises,
- la contribution additionnelle à l'impôt sur les sociétés au titre des montants distribués,
- le prélèvement sur les plus-values de cession de droits sociaux réalisées par des personnes non domiciliées en France,
- et la redevance audiovisuelle.

**Remarque** Lorsqu'un contribuable entend imputer sur ses revenus un **déficit** déclaré au titre d'une année antérieure pour l'établissement de l'impôt sur le revenu, l'Administration est en droit de contrôler l'existence et le montant du déficit reportable alors même que les années au cours desquelles il se serait produit seraient couvertes par la prescription (CE, arrêt du 27 février 1970, n° 76494).

**Remarque** Lorsque **aucun bilan n'est dressé au cours d'une année**, une imposition est cependant établie au titre de l'année considérée (CGI, art. 37, al. 2). Elle porte sur les bénéfices de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée (ou, dans le cas d'entreprise nouvelle, depuis le commencement des opérations jusqu'au 31 décembre de l'année considérée). Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lequel ils sont compris.

Dès lors que l'exercice comptable comprend deux périodes d'imposition distinctes correspondant à des années différentes, le délai de trois ans doit s'apprécier séparément pour chacune de ces périodes (BOI-CF-PGR-10-20, n° 20, 3 fév. 2016).

**2160 Taxes sur le chiffre d'affaires** – Le délai de reprise en matière de taxes sur le chiffre d'affaires s'exerce jusqu'au **31 décembre de la troisième année** suivant celle au cours de laquelle la taxe est devenue exigible (LPF, art. L 176, al. 1).

**En pratique** Ce délai concerne :

- la TVA (y compris la TVA immobilière)
- les taxes spéciales sur le chiffre d'affaires et taxes assimilées,
- les taxes parafiscales recouvrées comme en matière de taxes sur le chiffre d'affaires.

On pourra citer parmi les taxes visées :

- la taxe d'apprentissage (CGI, art. 1678 quinquies),
- la participation-formation (CGI, art. 235 ter C),
- la taxe sur les conventions d'assurances (LPF, art. L 182),
- la taxe sur les objets précieux (CGI, art. 150 VI).

**Remarque** Dans le cas où l'exercice ne correspond pas à une année civile, le délai part du début de la première période sur laquelle s'exerce le droit de reprise en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés et s'achève le 31 décembre de la troisième année suivant celle au cours de laquelle se termine cette période.

**2161 CFE et CVAE** – Le délai de reprise applicable en matière de contribution économique territoriale (cotisation foncière des entreprises et cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises) expire à la **fin de la troisième année** suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due (LPF, art. L. 174, al. 1).

Le délai de reprise est le même pour l'imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux (IFER).

**2162 Droits d'enregistrement et impôt sur la fortune immobilière** – Le délai de reprise se prescrit :

- soit le **31 décembre de la troisième année** suivant celle au cours de laquelle l'exigibilité de l'impôt a été suffisamment révélée par l'enregistrement d'un acte ou d'une déclaration, ou par l'accomplissement de la formalité fusionnée d'enregistrement et de publicité foncière pour les actes publiés au fichier immobilier (« prescription abrégée ») ;
- soit le **31 décembre de la sixième année** suivant celle du fait générateur de l'impôt dans les autres cas (absence de dépôt d'un acte ou d'une déclaration) (« prescription générale ») (LPF, art. L. 186).

Cette prescription générale court à compter du fait générateur en matière de droits d'enregistrement (date du décès par exemple en matière de droits de succession, ou encore date de l'acte s'il a date certaine, ou date de mutation), ou à compter du 1<sup>er</sup> janvier de l'année considérée en matière d'impôt sur la fortune.

La prescription générale s'applique lorsque les conditions requises pour l'application de la prescription abrégée de 3 ans ne sont pas remplies (Cass. com., 30 mai 2007, n° 06-14.236).

**Remarque** Ce délai est porté de 6 à 10 ans lorsque l'exigibilité des droits dus sur :

- des avoirs détenus à l'étranger sur des comptes bancaires ;
- des contrats d'assurance-vie ;
- ou dans des trusts.

Les droits et impositions visés par ce délai sont :

- les droits d'enregistrement et les taxes additionnelles aux droits d'enregistrement perçues au profit des communes et des départements ;
- la taxe de publicité foncière ;
- l'impôt sur la fortune immobilière (et antérieurement l'impôt de solidarité sur la fortune) ;
- diverses taxes assimilées aux droits de timbre (taxe sur les certificats d'immatriculation des véhicules par exemple).

**2163 Taxe foncière et taxe d'habitation** – Le délai général de reprise s'exerce jusqu'à la **fin de l'année** suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due (LPF, art. L. 173, al. 1 ; CGI, art. 1416).

Des dispositions spécifiques s'appliquent toutefois :

- en présence d'une **insuffisance d'évaluation** des propriétés bâties résultant du défaut ou de l'inexactitude de déclarations, qui peuvent être réparées « à toute époque » (LPF, art. L. 175) ;
- en matière d'**allègements accordés** au regard des revenus du contribuable, pour lesquels le délai de prescription est aligné sur celui de l'impôt sur le revenu (LPF, art. L. 173, al. 2) ;

– dans la situation où une cotisation de taxe foncière est mise à la charge du redevable légal à la suite de la réclamation de la personne imposée à tort. L'imposition du redevable légal est alors établie au titre de l'année concernée (CGI, art. 1404).

### III. Délais spécifiques à certaines situations

#### ■ Sources

LPF, art. L 169 ; LPF, L 171

**2164 Activités occultes et illicites** – Lorsque le contribuable n'a pas déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire, ni fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, l'Administration dispose, **en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés**, d'un délai spécial qui expire à la fin de la **dixième année** suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due (LPF, art. L. 169, al. 3 et 4).

Cette règle vaut pour les activités occultes et illicites.

La même extension du délai de reprise joue en matière de **TVA et d'impôts locaux**.

**2165 Flagrance fiscale** – Le délai de reprise de l'Administration s'exerce jusqu'à la **fin de la dixième année** qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due, lorsque l'Administration a établi un procès-verbal de flagrance fiscale (LPF, art. L. 169, al. 6).

Cette extension du délai de reprise dans ce cas concerne l'impôt sur le revenu, l'impôt sur les bénéfices, la TVA et les impôts locaux.

**Remarque** Pour qu'un procès-verbal de flagrance fiscale puisse être établi, il doit exister, d'une part, une situation manifestement frauduleuse au titre de l'exercice en cours, d'autre part, des circonstances susceptibles de menacer le recouvrement d'une créance fiscale (LPF, art. L. 16-0 BA).

Sur cette procédure : V. **2257**.

**2166 En cas de dépôt d'une plainte pour fraude fiscale** – L'Administration dispose d'une prorogation du délai de reprise de **deux ans** lorsqu'elle a déposé une plainte à la suite d'**agissements frauduleux du contribuable** (LPF, art. L. 187) (cas général).

Elle dispose également d'une extension du délai de reprise lorsqu'elle a porté plainte pour fraude fiscale et que cette plainte a abouti à l'**ouverture d'une procédure d'enquête judiciaire pour fraude fiscale** (LPF, art. L. 188 B) (cas spécifique).

Le délai de reprise est alors étendu, même s'il a entre-temps expiré, au 31 décembre de l'année de la décision judiciaire qui met fin à la procédure, et au plus tard jusqu'à la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due.

Pour que la procédure soit régulière, il faut que la plainte :

- ait été précédée d'une autorisation préalable de la Commission des infractions fiscales ;
- ait été introduite pour fraude fiscale complexe dans le délai de reprise ;
- et qu'elle ait débouché sur l'ouverture d'une enquête judiciaire.

**2167 En cas de révélation d'une insuffisance** – Les omissions ou insuffisances d'imposition révélées par une procédure judiciaire, par une procédure devant les juridictions administratives ou par une réclamation contentieuse peuvent être réparées jusqu'à la fin de l'année suivant celle de la décision qui a clos la procédure et, au plus tard, jusqu'à la fin de la dixième année qui suit celle au titre de laquelle l'imposition est due (LPF, art. L. 188 C).

**2168 En cas d'erreur sur la nature de l'impôt ou le lieu d'imposition** – Ces erreurs peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de l'année suivant celle de la décision qui a prononcé la décharge de l'imposition initiale (LPF, art. L. 171).

**2169 En cas de recours à la procédure d'assistance administrative étrangère** – La période pendant laquelle les omissions ou insuffisances d'imposition peuvent être rectifiées expire, en cas de demande d'assistance administrative internationale, à la fin de l'année qui suit celle de la réponse du service étranger, et au plus tard le 31 décembre de la troisième année suivant celle au titre de laquelle le délai initial de reprise est écoulé (LPF, art. L. 188 A).

Les renseignements concernés peuvent être demandés dans le cadre de l'assistance administrative prévue par des **conventions fiscales internationales, des directives ou des règlements de l'Union européenne**.

L'Administration doit, sous peine de nullité de la procédure, **informer le contribuable** de la demande d'assistance administrative étrangère dans un délai de soixante jours.

## IV. Délais applicables aux pénalités fiscales

### ■ Sources

LPF, art. L 188

**2170** Trois délais de prescription s'appliquent selon la nature des pénalités fiscales.

**2171 Pénalités et amendes concernant l'assiette et le recouvrement des impôts** – Les amendes fiscales sanctionnant les contraventions aux dispositions qui régissent l'assiette et le recouvrement des droits, taxes, redevances et autres impositions se prescrivent dans le **même délai** et dans les mêmes conditions **que les droits simples** et majorations correspondants (LPF, art. L 188, al. 1).

Les amendes fiscales visées sont celles dont la constatation incombe à l'Administration et qui sanctionnent les infractions ayant affecté directement, soit l'établissement, soit le paiement des impositions : intérêts de retard, amendes, majorations, droits en sus, etc. qui sont proportionnels aux droits en principal et qui en constituent l'accessoire. Il en est également ainsi des amendes pour défaut de production de documents, omissions ou inexactitudes constatées dans un document (CGI, art. 1729 B).

**2172 Autres amendes** – Elles sont prescrites à l'expiration de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les infractions ont été commises (LPF, art. L 188, al. 2).

Les autres amendes fiscales visées sont celles qui sont prononcées pour des contraventions à des dispositions autres que celles qui régissent l'assiette et le recouvrement des impositions de toute nature.

**2173 Amendes fiscales prononcées par les tribunaux répressifs** – Les amendes et confiscations fiscales prononcées par la juridiction pénale se prescrivent dans les **mêmes délais que les peines correctionnelles** de droit commun et dans les mêmes conditions que les dommages-intérêts (LPF, art. L 188, al. 3).

## V. Interruption du délai de reprise

### ■ Sources

LPF, art. L.189 et L. 176

**2174** Certains événements interrompent la prescription fiscale et ouvrent un nouveau délai au profit de l'Administration à l'intérieur duquel elle procédera au recouvrement des impositions supplémentaires.

**2175 Événements interruptifs de prescription** – Les événements susceptibles d'interrompre la prescription sont :

- la **notification d'une proposition de rectification** adressée au contribuable et effectivement reçue avant l'expiration du délai de reprise ;

La notification interrompt la prescription à hauteur des seuls montants notifiés.

Autrement dit, l'imposition en définitive mise en recouvrement ne pourra être supérieure aux montants indiqués dans la proposition de rectification.

- la notification dans le cadre d'une **taxation d'office** (V. **2277**) ;

- un acte portant **reconnaissance par le contribuable** ;

Le contribuable doit clairement se référer à une créance définie par sa nature, son montant et l'identité du créancier.

La reconnaissance de dette interruptive de prescription peut notamment résulter :

- d'une déclaration de résultats souscrite hors délai ;
- d'un versement d'acompte sur l'impôt en cause ;
- d'une demande de délai de paiement.

- l'envoi d'un **avis de mise en recouvrement** ;

- tous autres **actes interruptifs de prescription de droit commun**.

Cette catégorie résiduelle concerne en pratique les actes d'exécution forcée et la demande en justice. Elle produit ses effets jusqu'à la fin de l'instance.

**2176 Conséquence de l'interruption** – Une fois la prescription interrompue, l'Administration dispose alors d'un **nouveau délai pour mettre en recouvrement** les impositions supplémentaires.

**Exemple** En septembre 2019, un professionnel fait l'objet d'un contrôle fiscal en matière d'impôt sur le revenu sur ses revenus professionnels et de TVA (procédure de vérification de comptabilité). Le contrôle porte sur les années 2016, 2017 et 2018 (délai de reprise expirant au 31/12 N+3 : V. **2159** et **2160**).

La brigade de vérification clôture le contrôle par l'envoi d'une proposition de rectification le 17 décembre 2019.

L'Administration se voit ouvrir un nouveau délai de 3 ans pour effectivement envoyer l'avis de mise en recouvrement des impositions notifiées, qui expirera le 31 décembre 2022.

# Moyens d'action de l'Administration

## I. Introduction

**2177** Dans le système fiscal français, l'impôt est assis sur des bases d'imposition déclarées par les redevables eux-mêmes.

L'Administration fiscale dispose de différentes méthodes d'intervention permettant d'examiner les déclarations, de réunir les éléments d'information indispensables pour confronter ces déclarations à la réalité des faits et enfin de procéder, le cas échéant, à la rectification des bases d'imposition.

L'ensemble de ces activités constitue le **contrôle fiscal**.

**2178** Les moyens offerts à l'Administration s'organisent autour d'un pouvoir de **contrôle sur pièces** qui consiste à confronter les éléments portés sur les déclarations et les règles de droit depuis les locaux du service des impôts (**2181** et s.).

Dans le cadre de ce contrôle sur pièces, l'Administration peut obtenir des **renseignements, éclaircissements et justifications** du contribuable lorsqu'elle lui en fait la demande (V. **2185** et s.). Elle peut aussi obtenir, dans le cadre du **droit de communication**, certains documents auprès du contribuable ou de tiers (établissements bancaires, entreprises privées, employeurs, caisse d'assurance maladie...) (V. **2189** et s.).

**2179** L'Administration peut ensuite déclencher un **contrôle sur place** du professionnel par l'engagement d'une procédure de **vérification de comptabilité** (V. **2200** et s.).

Cette procédure permet à l'Administration, dans le respect d'un certain nombre de **garanties** pour le contribuable (V. **2204** et s., et **2285** et s.), d'opérer un examen sur place de la comptabilité (livres et journaux comptables dont la tenue est obligatoires, ainsi que les pièces justificatives telles que les factures ou les contrats) et de la confronter à ses déclarations professionnelles (déclarations de BNC (n° 2035), déclarations de TVA, déclaration de CVAE...).

Depuis 2017, une nouvelle procédure de contrôle, à mi chemin entre le contrôle sur place et le contrôle sur pièces, a été instituée : l'**examen de comptabilité** (LPF, art. L 13 G et art. 47 AA nouveau).

Les agents de l'Administration peuvent, lorsque des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables tiennent leur comptabilité au moyen de **systèmes informatisés**, examiner cette comptabilité sans se rendre sur place (V. **2238** et s.).

**2180** L'Administration dispose enfin de **moyens de contrôle ou de rectification spécifiques** qui s'expliquent le plus souvent par le comportement du contribuable et dont le but est de préserver les intérêts du Trésor dans des schémas de fraude ou de non-coopération (opposition à contrôle fiscal, fraude fiscale, flagrance fiscale, perquisitions et visites domiciliaires... : V. **2245**).

## II. Contrôle sur pièces

**2181** Le contrôle sur pièces consiste pour les agents des impôts à effectuer, depuis leurs locaux, un examen critique des déclarations des contribuables.

Le **contrôle formel** recouvre l'ensemble des interventions ayant trait à la rectification des **erreurs matérielles** évidentes constatées dans les déclarations déposées, quelle que soit la catégorie d'impôt ou de taxe visée. Ce mode de contrôle n'implique aucune recherche extérieure aux déclarations.

Le **contrôle sur pièces proprement dit** est constitué par l'ensemble des travaux au cours desquels il est procédé à l'examen critique des déclarations à l'aide des renseignements et documents figurant dans les différents dossiers détenus par le service, et, le cas échéant, à l'établissement des rehaussements ou dégrèvements justifiés.

**2182** Le contrôle sur pièces a pour objet :

- de vérifier que tous les contribuables ont bien déposé leur déclaration ;
- de rectifier les erreurs, insuffisances, inexactitudes, omissions ou dissimulations dans les éléments servant de base au calcul de l'impôt, ces rehaussements étant opérés à partir de la déclaration elle-même et des documents figurant au dossier ou en la possession du service ;
- en matière d'impôt sur le revenu, de s'assurer que le revenu global défini est cohérent avec ce que l'on sait du contribuable, et ce, pour toutes les années non prescrites.

**2183** Le contrôle sur pièces s'effectue bien souvent à l'insu du contribuable.

Lorsqu'il en a connaissance, c'est soit parce que le service des impôts lui adresse une demande d'éclaircissements sur des anomalies relevées dans ses déclarations, soit parce qu'une vérification de comptabilité est engagée à son encontre, soit encore parce qu'il reçoit une proposition de rectification contenant des rappels d'impôt.

**2184 Recouplement avec les déclarations des tiers** – Les services des impôts ont à leur disposition les informations que certains organismes publics ou privés doivent leur communiquer spontanément :

- Les établissements de crédit ainsi que toute entreprise versant des **revenus de capitaux mobiliers** (intérêts, dividendes, ...) doivent adresser à l'Administration avant le 15 février de l'année suivant le versement une déclaration récapitulative des revenus de capitaux mobiliers (« IFU ») (imprimés n° 2561, 2561 bis, 2561 ter et 2561 quater) donnant l'identité du bénéficiaire et son adresse.
- Tous les **employeurs** doivent adresser, avant le 1<sup>er</sup> février de chaque année, une déclaration annuelle des salaires « DADS1 » sur laquelle seront indiquées, pour chaque bénéficiaire, les rémunérations versées au titre de l'année précédente (CGI, art. 87).
  - La déclaration reprend en outre, pour chaque bénéficiaire appartenant au personnel dirigeant ou aux cadres, le montant des indemnités pour frais d'emploi perçues ainsi que le montant des frais de représentation, des frais de déplacement, des frais de mission et des autres frais professionnels alloués ou remboursés au cours de l'année précédente.
- Toutes les personnes physiques ou morales qui, **dans le cadre de leur profession**, versent à des tiers des commissions, courtages, **honoraires** (notamment les honoraires rétrocédés à des confrères), ristournes et autres rémunérations, doivent les indiquer dans une déclaration annuelle nominative appelée « DAS2 » (CGI, art. 240). La déclaration est déposée au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1<sup>er</sup> mai. Une amende égale à 50 % des sommes non déclarées est applicable en cas d'infraction (CGI, art. 1736, I-1).
  - L'amende de 50 % n'est pas applicable en cas de première infraction commise au cours de l'année civile en cours et des trois années précédentes si le professionnel répare son omission, soit spontanément, soit à la première demande de l'administration, avant la fin de l'année au cours de laquelle la déclaration devait être souscrite.
  - **Depuis le 12 août 2018**, le contribuable peut également régulariser sa situation **au cours d'un contrôle fiscal** auquel il serait soumis. Il peut également régulariser sa situation sans encourir d'amende pour les trois années précédentes sous réserve de respecter 3 conditions (L. n° 2018-727, 10 août 2018, art. 7 et 74) :
    - la demande de régularisation est présentée pour la première fois ;
    - l'entreprise est en mesure de justifier, notamment par une attestation des bénéficiaires, que les rémunérations non déclarées ont été comprises dans les propres déclarations de ces derniers déposées dans les délais légaux ;
    - le service est en mesure de vérifier l'exactitude des justifications produites.
- Les entreprises, sociétés ou associations qui procèdent à l'encaissement et au versement de **droits d'auteur ou d'inventeur** sont tenues de déclarer le montant des sommes qu'elles versent à leurs membres ou à leurs mandants (CGI, art. 241). Une amende 5 % est applicable en cas d'omissions (CGI, art. 1736, III).
- Les **compagnies d'assurance** sont tenues, en cas de décès du contractant ou de son conjoint, de porter à la connaissance de l'Administration certaines informations sur les contrats souscrits contre le vol ou l'incendie des bijoux, pierreries, objets d'art ou de collection, dans les 15 jours de leur connaissance du décès (CGI, art. 805).
- Concernant les informations communiqués spontanément par les **Caisse de sécurité sociales** : V. **2194**.

### III. Demandes d'éclaircissements ou de justifications

#### ■ Sources

LPF, art. L. 16 ; LPF, art. L. 16 A

**2185** Les agents des impôts peuvent, dans le cadre de l'examen de la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042 et ses annexes) demander des **éclaircissements** au contribuable sur sa déclaration : contradiction entre les éléments de la déclaration, ou entre les déclarations de plusieurs années, ou avec les éléments qu'elle détient par ailleurs.

**2186** Il est également possible de demander au contribuable des justifications, c'est-à-dire des éléments attestant des informations portées dans ses déclarations.

La liste des justifications pouvant être demandées est donnée par l'article L. 16 du LPF :

- **situation et charges de famille** ;
  - Enfants comptés à charge, extraits de naissance, certificat de scolarité pour les enfants majeurs rattachés au foyer fiscal de leurs parents.
- **charges retranchées du revenu global ou ouvrant droit à une réduction d'impôt** ;
  - Pensions alimentaires versées aux ascendants ou descendants, production des factures de travaux ayant ouvert droit au crédit d'impôt pour la transition énergétique, production des attestations des organismes ayant reçu des dons ouvrant droit à la réduction d'impôt mécénat...
- **avoirs ou revenus d'avoirs à l'étranger** ;
- éléments ayant permis de déterminer la **base d'imposition** en matière de revenus fonciers, de gains de cession de valeurs mobilières et droits sociaux, de plus-values de cession d'immeubles et de biens meubles ;

– lorsqu'elle a réuni des éléments permettant d'établir que le contribuable peut avoir des **revenus plus importants que ceux déclarés**, notamment lorsque le total des montants crédités sur ses relevés de compte représente au moins le double de ses revenus déclarés ou excède ces derniers d'au moins 150 000 €.

**2187** Les demandes d'éclaircissements ou de justifications doivent poser des questions précises.

Elles doivent en outre indiquer le délai dont dispose le contribuable pour répondre (LPF, art. L. 16 A).

Ce délai ne peut être inférieur à **2 mois**.

**2188** Lorsque le contribuable a répondu de façon insuffisante aux demandes d'éclaircissements ou de justifications, l'Administration lui adresse une **mise en demeure** d'avoir à compléter sa réponse dans un délai de 30 jours en précisant les compléments de réponse qu'elle souhaite.

**IMPORTANT** Si le contribuable ne répond pas dans le délai imparti ou ne fournit aucune réponse écrite, il peut être **taxé d'office** (LPF, art. L. 69) : V. **2277**.

**Remarque** Les demandes qui porteraient sur d'autres domaines que ceux visés au n° **2186** ne sont pas contraignantes. Aussi, le défaut de réponse ou la réponse incomplète n'entraîne pas de taxation d'office, l'Administration doit alors poursuivre la procédure de redressement contradictoire.

De même, l'Administration peut adresser au contribuable des demandes de renseignements (verbaux ou écrites) avec un délai de réponse de 30 jours. Ce type de demande n'est également pas contraignant et n'entraîne pas de taxation d'office en cas de non réponse, de réponse incomplète ou formulée hors délai.

## IV. Droit de communication

**2189** Le droit de communication est le droit reconnu à l'Administration fiscale de prendre connaissance et, au besoin, copie de documents détenus par des tiers (entreprises privées, administrations, établissements et organismes divers, etc.).

Les renseignements recueillis à cette occasion peuvent être utilisés pour l'assiette et le contrôle de tous impôts et taxes à la charge, soit de la personne physique ou morale auprès de laquelle il est exercé, soit de tiers à cette personne. Le droit de communication peut être utilisé dans le cadre de l'assistance administrative internationale, dans les limites et selon les modalités prévues par les conventions entre États.

### A. – PERSONNES AUPRÈS DESQUELLES LE DROIT DE COMMUNICATION PEUT S'EXERCER

#### 📄 Sources

LPF, art. L. 81 à L. 102 AE ; BOI-CF-COM-10-40, 21 oct. 2013

**2190 Membres des professions non commerciales** – Les professions non commerciales auprès desquelles peut être exercé le droit de communication sont les suivantes (LPF, art. L 86) :

- les professions dont l'exercice autorise l'intervention dans des transactions, la prestation de **services à caractère juridique, financier ou comptable** ou la **détention de biens ou de fonds pour le compte de tiers** ;
- les professions consistant à titre principal en la prestation de services à **caractère décoratif ou architectural** ou en la création et la **vente de biens** ayant le même caractère.

Les professions suivantes sont donc notamment visées : agents d'assurances, agents commerciaux, avocats, avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation, commissaires aux comptes, commissaires-priseurs, experts auprès des compagnies d'assurances, experts-comptables, géomètres-experts, greffiers des tribunaux de commerce, huissiers, conseils en propriété industrielle, notaires, représentants libres, administrateurs judiciaires ou mandataires liquidateurs, architectes, urbanistes, artistes peintres, dessinateurs, stylistes et sculpteurs, décorateurs, paysagistes et assimilés.

Le régime fiscal dont relèvent les membres des professions non commerciales est sans influence sur la possibilité d'exercer le droit de communication. Les contribuables imposés selon le régime de la déclaration contrôlée ou du régime déclaratif spécial sont, sur ce point, soumis aux mêmes obligations.

**IMPORTANT** Le droit de communication ne peut s'exercer à l'égard de professions non commerciales non visées par le texte. Il ne peut ainsi s'exercer à l'égard des **professions médicales et paramédicales** (BOI-CF-COM-10-40, 21 oct. 2013, § 40).

**2191** Le droit de communication ne peut porter que sur l'identité du client, le montant, la date et la forme du versement, ainsi que les pièces annexes au versement.

**En pratique** Par versement, il faut entendre **toutes les sommes encaissées ou reçues dans le cadre de la profession**. Elles comprennent notamment :

- les recettes proprement dites (honoraires, intérêts, etc.) ;

- les sommes reçues de la clientèle au titre de remboursement de frais ;
- les provisions reçues de la clientèle et qui présentent le caractère d'avances sur honoraires ;
- tous les biens ou sommes reçus en dépôt, soit directement, soit indirectement.

**Par pièces annexes au versement**, il faut entendre les documents comptables établis à l'occasion du versement des sommes visées ci-dessus, et les documents de toute nature pouvant justifier le montant des travaux effectués ou des dépenses totales exposées par un contribuable tels que devis, mémoires ou factures (V. Déb. AN, JO 14 déc. 1979, p. 11742 ; Déb. Sénat, JO 20 déc. 1979, p. 5771).

**IMPORTANT** En revanche, les agents des finances publiques ne peuvent demander aux membres des professions libérales la désignation de l'acte ou la nature de la prestation effectuée.

**IMPORTANT** Aucune demande de renseignements ne peut porter sur la nature des prestations rendues par un contribuable dépositaire du **secret professionnel**, que celui-ci soit ou non adhérent d'une association agréée, conformément aux dispositions de l'article L. 86 A du LPF.

**2192 Entreprises industrielles et commerciales** – Le droit de communication peut être exercé à l'encontre de toute personne physique ou morale ayant la **qualité de commerçant** (LPF, art. L. 85). Il porte alors sur les documents comptables dont la tenue est obligatoire en vertu des dispositions du Code de commerce, ainsi que sur les pièces justificatives de ceux-ci.

**2193 Tribunaux et Ministère public** – L'autorité judiciaire a une obligation de **communication spontanée** à l'Administration fiscale (LPF, art. L. 101).

Cette obligation porte sur toute indication de nature à laisser présumer soit une **fraude fiscale**, soit une manœuvre ayant eu pour objet ou pour effet de frauder.

Pour l'application de ce dispositif, l'article R. 101-1 du LPF prévoit une obligation de mise à disposition de l'Administration fiscale des **pièces relatives aux décisions rendues par les juridictions** civiles, administratives, consulaires, prud'homales ou militaires.

L'Administration fiscale est par ailleurs en droit de demander des renseignements à l'autorité judiciaire.

Les magistrats du parquet peuvent communiquer à l'Administration fiscale des dossiers en instance devant toute juridiction civile ou criminelle. Cette communication peut être faite spontanément ou à la suite d'une demande du service des impôts (LPF, art. L. 82 C).

**2194 Organismes de sécurité sociale** – Le service des impôts peut exercer son droit de communication auprès des différents organismes de sécurité sociale (LPF, art. L. 95, L. 97, L. 98, L. 98 A et L. 98 B).

Il existe par ailleurs, une **obligation réciproque de communication** des faits entre ces organismes et l'Administration fiscale (LPF, art. L. 99)

**IMPORTANT** Les **caisses de sécurité sociale** (régimes généraux et spéciaux) ont également l'obligation de communiquer à l'Administration fiscale un relevé récapitulatif annuel des feuilles de maladie et des notes de frais remises par leurs assurés (LPF, art. L. 97).

Le relevé mentionne le **montant des honoraires** perçus par les professions suivantes : médecins, chirurgiens-dentistes, sages-femmes, auxiliaires médicaux, pharmacies d'officine, laboratoires d'analyses médicales, fournisseurs de dispositifs et équipements médicaux et entreprises de transports sanitaires.

Les mêmes caisses doivent également communiquer à l'Administration « les faits susceptibles de constituer des **infractions** qu'ils relèvent en ce qui concerne l'application des lois et règlements relatifs, d'une part, aux **impôts et taxes** en vigueur et, d'autre part, aux cotisations et contributions sociales » (LPF, art. L. 99).

**2195 Autres personnes auprès desquelles le droit de communication peut s'exercer** – Le droit de communication peut s'exercer auprès des personnes suivantes :

- les personnes versant des **honoraires et droits d'auteurs** (LPF, L art. L. 82 A) ;
- les personnes versant des **salaires ou des rentes viagères** (LPF, art. L. 82 B) ;
- les **Administrations** de l'État, des départements et des communes, les entreprises concédées ou contrôlées par l'État, les départements et les communes ainsi que les établissements ou organismes de toute nature soumis au contrôle de l'autorité administrative (LPF, art. L. 83) ;
- les concepteurs et éditeurs de **logiciels de comptabilité ou systèmes de caisse** (LPF, art. L. 96 J et L. 102 D) ;
- les **organismes financiers** (banques, Banque de France, Caisse des dépôts et consignations notamment).

Depuis le **1<sup>er</sup> janvier 2018**, le droit de communication s'exerce également à l'égard des personnes soumises à des obligations de vigilance en matière de **blanchiment de capitaux et de financement du terrorisme** (LPF, art. L 88).

Cette mesure issue de la loi de finances pour 2018 (L. fin. 2018, n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 109) a pour but de transposer la directive n° 2006/2258/UE du 6 décembre 2016 relative à la prévention de l'utilisation du système financier aux fins du blanchiment de capitaux ou du financement du terrorisme, transposée dans le Code monétaire et financier, qui prévoit des obligations en matière de lutte contre le blanchiment de capitaux pour les personnes mentionnées à l'article L. 561-2 du Code monétaire et financier : institutions financières, **avocats, huissiers, notaires, conseillers en investissements, experts-comptables**, casinos et cercles de jeux, conseillers en investissements financiers, etc.

Ce nouveau droit de communication est donc restreint au seul objet poursuivi par la directive relative à la **coopération administrative entre États membres** : permettre d'assurer un suivi efficace des procédures de diligence des institutions financières dans le cadre des échanges automatiques et assurer le bon fonctionnement de la coopération administrative entre États.



La directive n° 2016/2258 (§ 3 à 5), qui modifie la directive n° 2011/16 relative à la coopération administrative, a un double objet :

- permettre aux autorités fiscales d'**avoir accès aux informations** relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux afin qu'elles assurent un suivi efficace des procédures de diligences mises en œuvre pour les échanges automatiques sur les avoirs financiers (Cons. UE, dir. n° 2016/2258, 6 déc. 2016, § 3) ;
- **assurer le bon fonctionnement de toutes les formes de coopération administrative** en permettant aux autorités fiscales d'un État de répondre aux demandes émanant d'autorités fiscales d'autres États de l'Union européenne (Cons. UE, dir. n° 2016/2258, 6 déc. 2016, § 4 et 5).

L'objet de la directive ne consiste donc pas à permettre aux autorités fiscales de disposer d'un accès général à toutes les informations relatives à la lutte contre le blanchiment à des fins de contrôle fiscal.

## B. – DROIT DE COMMUNICATION ET POUVOIR DE VÉRIFICATION

**2196** Le droit de communication de l'Administration est un simple droit d'enquête qui s'exerce auprès des tiers ou du contribuable.

Il en résulte que l'Administration ne peut dépasser le cadre du droit de communication sans engager de vérification de comptabilité, avec les garanties correspondantes accordées au contribuable.

**2197** L'Administration est tenue de faire connaître au contribuable, avant que soit mis en recouvrement un rehaussement d'imposition, la teneur et l'origine des renseignements et des documents qu'elle a obtenus de tiers, dans l'exercice de son droit de communication ou de son pouvoir d'investigation (LPF, art. L. 76 B).

En procédure de rectification contradictoire, l'information doit intervenir dans la proposition de rectification ou à un stade postérieur à celle-ci, en tout état de cause, avant la mise en recouvrement de l'impôt rehaussé. L'obligation qui incombe ainsi au service des impôts a pour objet de permettre au contribuable de demander une copie des pièces contenant ces renseignements

## C. – SANCTIONS FISCALES

### ■ Sources

CGI, art. 1734

**2198** Toute infraction en matière de droit de communication est punie par une amende fiscale élevée dont le montant varie en fonction de la nature du manquement.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, en cas d'opposition à l'exercice du droit de communication, le montant de l'amende encourue est de 10 000 € (L. fin. 2018, n° 2017-1837, 30 déc. 2017, art. 106, I, 1° et II : JO 31 déc. 2017, texte n° 2) :

- pour chaque demande, dès lors que tout ou partie des documents ou renseignements sollicités ne sont pas communiqués ;
- Sont ici visés : le refus de communication de documents et renseignements demandés par l'Administration, tout comportement faisant obstacle à la communication, en cas d'absence de tenue de documents soumis au droit de communication ou de destruction de ceux-ci avant les délais prescrits.
- En application de l'article L. 102 B du Livre des procédures fiscales, les livres, registres, documents ou pièces sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication, d'enquête et de contrôle de l'Administration doivent être conservés pendant un **délai de six ans** à compter de la date de la dernière opération mentionnée sur les livres ou registres ou de la date à laquelle les documents ou pièces ont été établis.
- par logiciel, système de caisse ou application vendu ou par client pour lequel une prestation a été réalisée dans l'année, dans le cas particulier des concepteurs et éditeurs de logiciels de comptabilité ou de systèmes de caisse, pour défaut de communication des codes, données, traitements ou documentation qui s'y attachent.

**2199 Opposition à la prise de copie** – Une amende égale à 1 500 € est applicable, pour chaque document, sans que le total des amendes puisse être supérieur à 50 000 €, en cas d'opposition à la prise de copie mentionnée à l'article L. 13 F du Livre des procédures fiscales (prise de copie dans le cadre d'une vérification de comptabilité ou d'un examen de la situation fiscale personnelle).

## V. Vérification de comptabilité

### ■ Sources

LPF, art. L 55 et s. ; BOI-CF-IOR-10, 6 juil. 2016

**2200** Seuls les contribuables astreints à la tenue d'une comptabilité sont susceptibles de faire l'objet d'une procédure de vérification de comptabilité.

L'engagement d'une telle procédure peut avoir de multiples raisons. Il peut ainsi s'agir d'une vérification :

- de routine d'une entreprise qui n'a jamais été vérifiée,
- liée à un programme du secteur économique de l'entreprise,

- due à des anomalies détectées à partir des déclarations déposées par l'entreprise,
- ou à partir d'informations divulguées par des tiers et connues de l'Administration.

L'Administration n'est jamais tenue de dire pourquoi elle engage une vérification de comptabilité.

La caractéristique fondamentale de cette procédure est que l'agent vérificateur se déplace dans les locaux de l'entreprise et vérifie les comptes et les pièces justificatives, en créant avec le professionnel vérifié les conditions d'un **débat oral et contradictoire**.

**2201** La vérification de comptabilité est obligatoirement annoncée au contribuable par un **avis de vérification de comptabilité** (LPF, art. L. 47) qui lui est envoyé dans la plupart des cas par voie postale avec accusé de réception. Cet avis peut aussi être remis directement au contribuable lors d'un contrôle inopiné, quand l'Administration veut réaliser des constatations matérielles (stocks, caisse enregistreuse, existence des documents comptables ou des factures) avant de vérifier la comptabilité.

**2202** À tout moment de la procédure, le contribuable peut saisir le **supérieur hiérarchique du vérificateur**. Le contribuable a également la possibilité de **se faire assister par un conseil** pendant le déroulement des opérations de contrôle. Cette mention doit être indiquée sur l'avis de vérification sous peine de nullité de la procédure.

**IMPORTANT** En matière de vérification de comptabilité, les règles de procédure sont fondamentales car le vérificateur doit agir dans un cadre légal précis et l'erreur qu'il commet peut générer, dans certains cas, un vice de procédure et l'annulation des rectifications réalisées.

**2203** La vérification de comptabilité, une fois déclenchée, est **obligatoire**, c'est-à-dire qu'il n'est pas possible pour le contribuable de s'y opposer.

En cas de refus de l'entreprise ou d'obstruction quelconque, il peut être dressé un procès verbal d'**opposition à contrôle fiscal** avec des sanctions lourdes (100 % de pénalités après taxation du résultat reconstitué et la possibilité d'une condamnation correctionnelle).

## A. – GARANTIES POUR LE PROFESSIONNEL VÉRIFIÉ

**2204 L'avis de vérification** – Ce document qui marque la première pièce de procédure de la vérification de comptabilité doit préciser les impôts et les périodes vérifiées (LPF, art. L. 47).

Il doit en outre indiquer que le contribuable a la faculté de se faire assister par le conseil de son choix.

Il doit également proposer une **première date d'intervention sur place** (nécessairement plusieurs jours, en général trois semaines, après la réception du courrier) pour laisser le temps au professionnel de contacter son conseil et de réunir les pièces comptables et les justificatifs nécessaires pour la première intervention.

Il est possible pour le professionnel de demander un report de cette date.

La **Charte du contribuable vérifié** est un document d'une vingtaine de pages présentant la procédure de contrôle et les garanties attachées à celui-ci. Elle doit obligatoirement être remise au contribuable vérifié. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, elle n'est plus adressée sous format papier avec l'avis de vérification.

Une mention est indiquée sur l'avis de vérification que la Charte peut être consultée sur le site internet de l'Administration.

La Charte continuera à être remise sous format papier aux contribuables qui en feraient la demande, ainsi qu'en cas de contrôle inopiné.

L'avis mentionne enfin les coordonnées du **supérieur hiérarchique du vérificateur**, ainsi que les coordonnées de l'**interlocuteur départemental**.

La charte indique au contribuable : « En cas de difficultés, vous pouvez vous adresser à l'inspecteur départemental ou principal et ensuite à l'interlocuteur désigné par le directeur ».

Pour permettre l'exercice du recours hiérarchique, l'avis de vérification doit préciser les coordonnées administratives de l'inspecteur départemental ou principal dont dépend le vérificateur.

Il indique aussi en général les coordonnées de l'interlocuteur départemental, mais la charte n'oblige l'Administration ni à notifier le nom de l'interlocuteur départemental, ni à informer le contribuable du remplacement de l'interlocuteur en cours de vérification (CE, 5 janv. 2005, n° 254556).

**2205 Années et impôts vérifiés** – Il ne peut être engagé une vérification de comptabilité que sur les **années non prescrites** en vertu du délai de reprise applicable à l'impôt considéré (V. **2157** et s.).

En matière d'**impôts professionnels**, le délai de reprise s'exerce dans la plupart des cas jusqu'au 31 décembre de la troisième année qui suit le fait générateur de l'impôt.

**Exemple** Une vérification de comptabilité diligentée en 2019 ne pourra porter que sur les BNC, la TVA et les impôts locaux des années 2016 à 2018 (pour autant que les déclarations de l'année la plus récente aient été déposées au moment de l'envoi de l'avis de vérification).

**2206** L'Administration ne peut procéder à une vérification de la comptabilité, pour une période déterminée, au regard d'un impôt ou taxe ou d'un groupe d'impôts ou taxes si elle a **déjà achevé une vérification** au regard des mêmes impôts et pour la même période (LPF, art. L. 51).

Cette règle est toutefois assortie d'exceptions notamment en cas de flagrante fiscale, d'agissements frauduleux ou de plainte pour fraude fiscale.

Une **nouvelle garantie** a également été institué en faveur des professionnels ayant fait l'objet d'une vérification de comptabilité : V. **2299**.

**2207 Durée de la vérification** – Sous peine de nullité de la procédure, la durée de la vérification est à **3 mois au maximum** pour les contribuables dont le chiffre d'affaires n'excède pas les limites du **régime simplifié d'imposition** (LPF, art. L. 52).

Pour les années 2017 à 2019, la limite de chiffres d'affaires pour les professions non commerciales est de 238 000 €.

La procédure n'est pas limitée dans le temps pour les contribuables dont le chiffre d'affaires est supérieur à ce montant mais la pratique fait que la vérification sur place ne peut en principe excéder 9 mois.

**2208 Grade de l'agent des impôts** – La vérification de comptabilité est réalisée par un ou plusieurs agents des impôts ayant **au moins le grade d'inspecteur**.

Ils peuvent être assistés d'un ou plusieurs agents ayant le grade de contrôleur.

## B. – DÉROULEMENT DU CONTRÔLE SUR PLACE

### 1° La première intervention du vérificateur

**2209 Présentation de l'environnement juridique et économique de l'entreprise** – Lors de sa première intervention, le vérificateur expose les objectifs de sa mission, explique son action et prévoit avec l'entreprise les prochains rendez-vous.

Il est important qu'au cours de cette première entrevue le contribuable puisse décrire et **expliquer son activité professionnelle** aussi bien pour la période contrôlée que pour l'avenir.

**En pratique** Une visite des locaux ou bureaux est souhaitable. Il en va d'une bonne compréhension de l'activité par l'Administration.

La présentation de l'**environnement juridique** de l'entreprise fait partie des informations nécessaires pour un premier contact.

**2210 Début des investigations du vérificateur sur les documents comptables** – Lors de cette première entrevue, le vérificateur peut contrôler immédiatement les **livres comptables**. Mais il peut aussi se contenter d'indiquer les documents à présenter pour sa prochaine venue.

C'est en général lors de la deuxième intervention que débutent réellement les investigations comptables.

En général, c'est à ce moment que se règlent des questions pratiques : il est d'usage de montrer au vérificateur l'endroit où il pourra travailler, les horaires auxquels le professionnel peut se rendre disponible pour lui. La jurisprudence est soucieuse du respect du minimum de confort. Le fait de ne pas fournir au vérificateur les moyens matériels nécessaires pour accomplir sa mission peut constituer une **opposition à contrôle fiscal**, délit sanctionné par des pénalités spécifiques.

### 2° Contrôle des comptabilités informatisées

#### 📖 Sources

LPF, art. L 13, IV ; LPF, art. L 47 A ; LPF, art. 54 ; LPF, art. 102 B ; CGI, art. 1729 D ; CGI, art. 1729 H ; BOI-CF-IOR-60-40, 4 oct. 2017

**2211** En cas de vérification de comptabilité, et lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le professionnel vérifié doit remettre au début des opérations de contrôle, la copie des **fichiers des écritures comptables** (« FEC ») sous forme dématérialisée (LPF, art. L 47 A, I).

Le FEC est défini par les articles 420-1 et suivants du plan comptable général.

**En pratique** La copie des FEC doit répondre à certaines normes qui définissent les types de fichiers, mentions, enregistrements et codages des informations (LPF, art. A. 47 A-1).

La copie des fichiers est remise selon les modalités définies en accord avec le vérificateur. Tous les supports sont envisageables, qu'ils soient physiques ou électroniques (CD, DVD, clé USB, disque dur externe, serveur sécurisé de la DGFiP, etc.).

**IMPORTANT** Le logiciel « Test Compta Demat », en ligne sur le site du Ministère de l'Économie, permet de contrôler le respect des normes : <http://www.economie.gouv.fr/dgfiP/outil-test-des-fichiers-des-ecritures-comptables-fec>

**2212** L'Administration peut effectuer sur ces copies des FEC des tris, des classements et des calculs pour s'assurer de la **concordance** entre la copie des enregistrements comptables et les déclarations fiscales du contribuable.

**2213** Si le vérificateur envisage des **traitements informatiques**, il doit indiquer par écrit au contribuable la nature des investigations qu'il souhaite effectuer.

Le contribuable doit alors exprimer par écrit son choix sur les **modalités pratiques de réalisation des traitements informatiques** entre l'une des trois options suivantes (LPF, art. L 47 A, II) :

- le vérificateur peut effectuer la vérification sur le matériel utilisé par le contribuable ;
- le contribuable peut effectuer lui-même tout ou partie des traitements informatiques nécessaires à la vérification.

Dans ce cas, l'Administration précise par écrit au contribuable, ou à un mandataire désigné à cet effet, les travaux à réaliser ainsi que le délai accordé pour les effectuer. Les résultats des traitements sont alors remis sous forme dématérialisée répondant à des normes réglementaires (LPF, art. A. 47 A-1) ;

Dans ce cadre, l'Administration a désormais la possibilité de demander les copies des documents, données et traitements soumis à contrôle, afin qu'elle puisse réaliser elle-même des traitements informatiques, en parallèle de ceux qu'elle demande au contribuable. Cette mise à disposition se fera sous un délai de 15 jours.

- le contribuable peut également demander que le contrôle ne soit pas effectué sur le matériel de l'entreprise :
  - il doit alors mettre à la disposition de l'Administration les copies des documents, données et traitements soumis au contrôle. Ces copies sont produites sur tous supports informatiques répondant aux normes précitées ;
  - l'Administration doit restituer les copies des fichiers au contribuable à la fin du contrôle, avant la mise en recouvrement des impositions, et ne doit pas en conserver de double. Cette restitution est formalisée par un document remis par le vérificateur et contresigné par le contribuable. Les copies remises par l'entreprise peuvent également lui être retournées en courrier recommandé avec accusé réception ;
  - le vérificateur communique au contribuable, sous forme dématérialisée ou non au choix du contribuable, le résultat des traitements informatiques qui donnent lieu à des rehaussements au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification.

**2214** Le contrôle porte :

- sur l'ensemble des informations, données et traitements informatiques qui concourent directement ou indirectement à la formation des résultats comptable et fiscal et à l'élaboration des déclarations prévues par le Code général des impôts ;
- sur la documentation relative aux analyses, à la programmation et à l'exécution des traitements (LPF, art. L. 13, IV).

Dès lors que l'original d'un document obligatoire (livre comptable, pièce de recette ou de dépense...) a été établi par **procédé informatique**, ce document doit être présenté sur **support informatique**.

**IMPORTANT** L'Administration doit informer le contribuable des **noms et adresses administratives des agents** par qui ou sous le contrôle desquels les opérations sont réalisées.

**2215** Les obligations relatives aux comptabilités informatisées ont été renforcées.

Ainsi, pour les contrôles fiscaux engagés à partir du **1<sup>er</sup> janvier 2014**, la présentation des documents comptables sous forme dématérialisée est devenue **obligatoire** pour l'ensemble des entreprises tenant une comptabilité informatisée, ce qui a eu pour effet de l'étendre aux entreprises non commerciales.

Par ailleurs, l'obligation de restitution des fichiers transmis à la charge de l'Administration en fin de contrôle a été remplacée par une **obligation de destruction**.

En cas de **défaut de présentation de la comptabilité**, une sanction pécuniaire spécifique est prévue : amende de 5 000 € ou, en cas de rectification et si le montant est plus élevé, majoration de 10 % des droits (CGI, art. 1729 D, 1). La même sanction est appliquée en cas de non-présentation des documents, données et traitements nécessaires à la **mise en œuvre des traitements informatiques** décidés par l'Administration (CGI, art. 1729 H, 1).

L'amende ne s'applique qu'une fois au titre d'un même exercice, même en cas de traitements multiples au cours du contrôle.

De même, l'**opposition à la transmission des données sous forme dématérialisée** est sanctionnée par l'évaluation d'office des bases d'imposition de l'entreprise concernée.

**2216** Enfin, la limitation à 3 mois de la **durée du contrôle sur place** pour les petites entreprises (LPF, art. L 52 : V. **2207**) a été aménagée :

- le délai de 3 mois est ainsi suspendu jusqu'à la remise des FEC par le contribuable ;
- en cas de mise en œuvre de traitements informatisés au cours du contrôle, cette limitation est prorogée d'une durée déterminée selon le tableau ci-dessous (BOI-CF-IOR-60-40-30, § 480, 7 juin 2017) :

Option choisie	Point de départ	Point d'arrivée
LPF, article L. 47 A, II-a Mise à disposition du vérificateur dans l'entreprise du matériel et des fichiers nécessaires aux opérations de contrôle sur place	La date du jour de ce choix formalisée sur l'imprimé remis par le vérificateur et contre-signé par le contribuable	La date du jour de la mise à disposition effective du service du matériel et des fichiers dans l'entreprise permettant la réalisation des traitements La date de mise à disposition est formalisée par écrit
LPF, article L. 47 A, II-b Remise des résultats à l'administration des traitements réalisés par l'entreprise	La date du jour de la remise par le service de la demande de traitements contre-signée par le contribuable	La date du jour de la remise effective des résultats des traitements La date de remise est formalisée par écrit
LPF, article L. 47 A, II-c Remise des copies de fichiers à l'administration pour lui permettre de réaliser elle-même les traitements	La date du jour de ce choix formalisée sur l'imprimé remis par le vérificateur et contre-signé par le contribuable	La date du jour de remise effective des copies de fichiers nécessaires à la réalisation des traitements La date de remise des fichiers est formalisée par écrit

### 3° Existence d'un débat oral et contradictoire

**2217** La vérification de comptabilité ne peut se concevoir en l'absence de tout **élément relationnel**. La mission administrative ne se résume pas au seul relevé des manquements déclaratifs. **L'Administration doit dialoguer** avec le contribuable vérifié.

Le débat oral et contradictoire est une garantie du contribuable dont l'absence constitue une irrégularité de procédure. Une **confrontation des points de vue** est nécessaire afin de débattre des questions soulevées et le juge reste attentif à cette exigence.

Le dialogue doit passer d'abord par une phase orale, avant de laisser la place à une phase écrite.

Tout au long du contrôle, le vérificateur doit échanger avec l'entreprise sur l'ensemble des points examinés. Il doit le faire essentiellement sur les points appelant des explications et a fortiori des rectifications éventuelles.

**2218** Si le vérificateur prive l'entreprise de débat oral et contradictoire, **la procédure est viciée**. Mais c'est au contribuable de **démontrer ce manquement**, ce qui est relativement difficile. En effet, si le contrôle s'est effectivement déroulé dans les locaux de l'entreprise, le débat oral et contradictoire est présumé sauf preuve contraire qui est un état de fait :

► Le juge de l'impôt prend en considération **le nombre et la durée des rencontres** entre le vérificateur et le contribuable ou son représentant ;

Le débat oral et contradictoire peut exister même si la vérification se passe :

- au siège du groupe où était tenue la comptabilité mais à la demande de la société vérifiée (CE, 9 juill. 2003, n° 230167) ;
  - au siège commun de la société vérifiée et d'une autre société dès lors que l'adresse dont il s'agit est la dernière connue de l'Administration et que la comptabilité vérifiée y est détenue (CE, 15 avr. 1991, n° 63885) ;
  - dans d'autres locaux que le siège de l'entreprise vérifiée dès lors qu'il y a accord entre le vérificateur et les représentants de l'entreprise et que la comptabilité se trouve dans les locaux concernés (CE, 26 févr. 2003, n° 232841 et n° 232842) ; l'Administration n'est pas tenue, en pareil cas, de justifier d'une demande écrite des représentants de la société (CE, 8 juin 2005, n° 241932).
- En revanche, l'absence de débat a été retenue dans une espèce où le vérificateur n'avait rencontré les contribuables qu'à trois reprises : lorsqu'il avait emporté les documents comptables, puis pendant une durée d'une heure pour examiner un problème relatif aux périodes de soldes, et une dernière fois, pour se borner à restituer aux contribuables les pièces qui lui avaient été remises et les informer des conclusions de la vérification (CE, 7 déc. 1983, n° 36722).

### 4° Examen des documents

**2219** Le vérificateur doit examiner sur place les documents comptables de l'entreprise. L'emport de la comptabilité doit demeurer l'exception, le contrôle devant être réalisé sur place.

#### a) Les documents comptables

**2220** Le support de la vérification est constitué par la comptabilité et par tous les éléments qui concourent à sa tenue :

- les livres-journaux,
- les grands livres,

- les bilans,
- les journaux des opérations diverses,
- les pièces justificatives des recettes et des dépenses professionnelles (factures, devis, contrats),
- le tableau des amortissements et les factures d'immobilisations.

## b) Le secret professionnel

**2221** Lorsque le contribuable est membre d'une profession non commerciale et soumis au secret professionnel en application des articles 226-13 et 226-14 du Code pénal, le vérificateur ne peut accéder à des documents comportant des indications, même sommaires ou codées, sur la nature des prestations fournies (ex. : feuilles de soins) (LPF, art. L. 86 A).

**IMPORTANT** Le vérificateur peut étudier le livre-journal mentionnant l'identité déclarée par les clients, le montant, la date et la forme des honoraires perçus. Il ne peut en revanche demander d'informations sur la nature des prestations rendues.

## 5° Demande de prise de position formelle en cours de contrôle (« rescrit contrôle »)

**2222** Au cours de la vérification, et au plus tard lors de la réunion de synthèse, le contribuable peut demander au vérificateur de **prendre position sur des sujets pour lesquels il ne propose pas de rehaussement** (« rescrit contrôle » ; BOI-CF-PGR-30-20, 12 sept. 2012, § 20 et s.).

Cette prise de position engage l'administration à l'égard de l'entreprise. Aucun rehaussement ne pourra ensuite être effectué s'il est fondé une interprétation différente de celle formalisée par la prise de position sur le point de droit ou de fait, aussi longtemps que la situation du contribuable, les textes ou la doctrine administrative publiée n'ont subi de modification.

La demande est **formulée par écrit**. Elle est en principe remise directement au vérificateur en cours de contrôle. Le vérificateur en accuse réception par la mention manuscrite « reçu en main propre le (date) » sur l'original du contribuable. Elle peut aussi être adressée par voie postale.

La demande peut porter sur tous les sujets qui font l'objet d'examen en cours de vérification et qui ne donnent pas lieu finalement à rectification : déductibilité d'une charge, éligibilité à un crédit d'impôt...

La demande doit être **limitée à un point** ou, à titre exceptionnel, à quelques points précisément examinés par le vérificateur.

La demande doit être précise et ne laisser aucun doute quant aux points sur lesquels une prise de position formelle de l'Administration est sollicitée. Elle doit clairement présenter la règle de droit appliquée, les éléments de fait ayant conduit l'entreprise à retenir la solution pour laquelle une confirmation est demandée et éventuellement les modalités de calcul appliquées.

Le cas échéant, l'entreprise est invitée, par courrier, à compléter sa demande dans un délai de 30 jours.

Pour la décision : V. **2226**.

Le « rescrit contrôle » qui n'était qu'une faculté offerte par l'administration a désormais un fondement légal (LPF, art. L 80 B, 10° et 11°, L. n° 2018-727, 10 août 2018, art. 10-8-2018 art. 9).

Voir également : **2299**

## 6° Réunion de synthèse

**2223** La dernière intervention sur place est consacrée à la réunion de synthèse. Le conseil du contribuable peut participer à cette rencontre qui clôture le débat oral et contradictoire. Elle a lieu en général dans les locaux du contribuable.

**2224** Au cours de cette dernière intervention, le vérificateur présente la conclusion de ses investigations. Toutes les **rectifications proposées** devraient normalement être passées en revue et discutées une ultime fois. À défaut néanmoins, aucune sanction n'est prévue par les textes.

**2225** L'étape suivante est soit la réception de la **proposition de rectification**, sur laquelle le contribuable peut présenter ses observations, soit de l'**avis d'absence de rectification**.

**2226** Lorsque le contribuable a demandé au vérificateur de prendre une position formelle sur des points ne donnant pas lieu à rectification (« rescrit contrôle », V. **2222**), la prise de position ou la décision de refus de prendre position est notifiée par écrit sur une **annexe jointe à la proposition de rectification** (ou à l'avis d'absence de rectification), ou le cas échéant, par un courrier distinct.

## C. – RECOURS OU CONTESTATION

**2227** La Charte du contribuable vérifié prévoit deux recours possibles, l'un devant l'inspecteur départemental ou principal, l'autre devant l'interlocuteur départemental.

**2228 Recours devant l'inspecteur départemental ou principal** – L'avis de vérification mentionne : « En cas de difficultés, vous pouvez vous adresser à l'inspecteur départemental ou principal ». Ce fonctionnaire est le chef de service direct du vérificateur.

Ses coordonnées administratives ainsi que son numéro de téléphone figurent dans l'avis de vérification.

Il est très courant que le contribuable sollicite le supérieur hiérarchique en cas de désaccord sur les conclusions de la vérification de comptabilité. La réunion se déroule alors dans les locaux administratifs, c'est-à-dire bien souvent dans le bureau du chef de service.

**2229 Recours à l'interlocuteur départemental** – Si des divergences subsistent après la rencontre avec le supérieur hiérarchique du vérificateur, le contribuable peut saisir l'interlocuteur départemental par lettre recommandée avec avis de réception.

Le contribuable ne peut saisir l'interlocuteur départemental :

– que s'il a préalablement saisi le supérieur hiérarchique du vérificateur,

– qu'après avoir reçu la réponse de l'Administration à ses observations sur les rectifications proposées.

Les coordonnées précises de l'interlocuteur départemental sont généralement mentionnées dans l'avis de vérification.

## D. – OBSERVATIONS DU CONTRIBUABLE ET RÉPONSE AUX OBSERVATIONS

**2230** À réception de la proposition de rectification, le professionnel a **30 jours** pour présenter ses observations sur les rappels notifiés (ce délai peut être prorogé de 30 jours supplémentaires s'il en est fait la demande avant l'expiration du premier délai).

Le professionnel peut soit accepter les rappels, soit les contester totalement ou partiellement. Aucune condition de forme n'est imposée par la loi quand à la forme des observations formulées qui donc être présentées oralement ou par écrit.

Dans l'éventualité d'une **formulation orale**, l'agent qui a reçu le contribuable annote immédiatement le dossier de l'intéressé des observations et de leur date.

En cas de **formulation écrite**, la réponse doit comporter la signature du contribuable ou d'une personne habilitée à répondre en son nom (avocat ou mandataire).

**2231** L'Administration peut ensuite décider de maintenir les rappels ou au contraire de les abandonner.

Si les rappels sont maintenus, l'Administration mettra l'impôt supplémentaire en recouvrement à moins que le contribuable ne demande la saisine de la commission départementale (V. **2233** et s.).

### 2232

**IMPORTANT** Aucun délai n'est imposé à l'Administration pour répondre aux observations du contribuable.

Toutefois à l'égard des entreprises non commerciales dont les recettes brutes sont inférieures à **460 000 €**, l'Administration doit répondre dans un **déla**i **60 jours** à compter de la réception des observations du contribuable (LPF, art. L 57 A, I). Le défaut de notification d'une réponse dans ce délai équivaut à une **acceptation des observations du contribuable**, excepté en cas de graves irrégularités devant de valeur probante la comptabilité (LPF, art. L 57 A, II-2°). L'administration est réputée avoir **abandonné les rectifications** contestées et ne peut plus mettre en recouvrement les impositions correspondantes.

## E. – SAISINE DE LA COMMISSION DÉPARTEMENTALE

### Sources

LPF, art. L 59 ; BOI-CF-CMSS, 6 juil. 2016 ; BOI-CF-IOR-10-60, 6 juil. 2016

**2233** Lorsque l'Administration maintient les rappels d'impôt, le contribuable peut demander à saisir la **commission des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires** compétente en matière d'impôt sur le revenu des bénéficiaires non commerciaux, pour les questions relatives aux rémunérations excessives des dirigeants de sociétés, les taxes sur le chiffre d'affaires (y compris la TVA immobilière), en matière de droits d'enregistrement, taxe départementale de publicité foncière, et d'impôt sur la fortune immobilière (« IFI, ou anciennement l'ISF).

Il existe également un comité consultatif du crédit d'impôt pour dépenses de recherche. Nos lecteurs devraient être très marginalement concernés.

Le désaccord entre le professionnel et l'Administration est soumis pour avis à la Commission compétente.

**2234** Les 36 commissions siègent dans le **ressort des Tribunaux administratifs** de métropole et des départements d'outre-mer (CGI, art. 1651). La Commission compétente restera celle du **lieu d'imposition du contribuable**.

Pour des raisons de confidentialité, il est possible de demander la saisine d'une autre commission dans le ressort de la Cour Administrative d'Appel du lieu d'imposition. Le Président de celle-ci désignera dans ce cas la Commission à laquelle sera confiée la procédure (CGI, art. 1651 E).

**2235** La commission rendra un avis sur une **question de fait** : un taux d'amortissement est-il excessif, un taux de commission est-il conforme aux usages, la valeur vénale d'un immeuble ou d'un fonds de commerce, le caractère probant d'une comptabilité.

Elle ne peut en aucun cas se prononcer sur une question de droit.

**2236** L'avis rendu par la Commission n'est pas contraignant pour l'Administration qui est libre de maintenir les rappels et de mettre en recouvrement les impositions. En pratique, l'Administration suit le plus souvent l'avis de la Commission.

**2237** L'avis de la Commission a néanmoins un effet important sur la **charge de la preuve** en cas de contestation ultérieure de la part du contribuable. En effet, l'Administration supportera la charge de la preuve **quel que soit l'avis rendu par la Commission** si le contribuable décide ultérieurement de contester les rappels par voie de réclamation contentieuse (LPF, art. L 192).

Toutefois, la charge de la preuve incombe au contribuable lorsque la comptabilité comporte de graves irrégularités et que l'imposition a été établie conformément à l'avis de la commission. La charge de la preuve des graves irrégularités invoquées par l'Administration incombe, en tout état de cause, à cette dernière lorsque le litige ou la rectification est soumis au juge.

Elle incombe également au contribuable à défaut de comptabilité ou de pièces en tenant lieu, comme en cas de taxation d'office à l'issue d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle en application des dispositions des articles L. 16 et L. 69 du LPF.

## VI. Examen de comptabilité

### ■ Sources

LPF, art. L 13 G ; LPF, art. L 47 AA ; BOI-CF-DG-40-20, 4 oct. 2017, § 320 et s.

**2238** L'examen de comptabilité est une nouvelle procédure de contrôle qui a été mise en place à compter de 2017. Elle permet aux agents des impôts, lorsqu'un contribuable astreint à tenir et à présenter des documents comptables tient sa **comptabilité au moyen de systèmes informatisés**, d'examiner cette comptabilité sans se rendre dans les locaux du contribuable.

Au plus tard six mois après la réception de la copie des fichiers des écritures comptables, l'Administration doit clôturer la procédure soit par l'envoi d'une proposition de rectification, soit par l'envoi d'un avis d'absence de rectification.

**Remarque** Ce nouveau mode de contrôle à distance n'aura a priori pas vocation à s'appliquer aux entreprises qui présenteraient des risques élevés, ou dont la taille et la complexité des sujets nécessiteraient une vérification sur place.

### A. – DÉROULEMENT DE LA PROCÉDURE

**2239 Envoi préalable d'un avis d'examen de comptabilité** – L'examen de comptabilité ne pourra être engagé sans que le contribuable en ait été informé par l'envoi d'un avis d'examen de comptabilité (LPF, art. L. 47, al. 1<sup>er</sup> modifié).

Cet avis devra comporter les mêmes mentions qu'un avis de vérification de comptabilité (années et impositions soumises à vérification, faculté de se faire assister d'un conseil, charte des droits et obligations du contribuable vérifié en ligne).

**2240 Remise des FEC par le contribuable** – Dans un **délai de quinze jours** à compter de la réception de l'avis d'examen de comptabilité, le contribuable doit adresser à l'Administration une copie des fichiers des écritures comptables (FEC), sous une forme dématérialisée répondant aux normes fixées à l'article L. 47 A-1 du LPF (LPF, art. L. 47 AA nouveau, 1).

Ce délai est très court et pratiquement intenable pour beaucoup d'entreprises qui n'auraient pas anticipé la production des FEC.



Le délai de 15 jours dont dispose le contribuable est un délai franc. Pour son calcul, il convient de ne retenir ni le jour de remise de la demande des copies ou de la date de la formalisation du choix, ni le jour de mise à disposition par le contribuable des copies demandées.

L'avis d'examen de comptabilité comporte une mention relative aux possibilités d'envoi des fichiers des écritures comptables **via une plate-forme sécurisée**. Toutefois, le contribuable peut également adresser ses fichiers sur **support physique** (clef USB, CD-Rom...) par voie postale ou se déplacer et les déposer dans les locaux de l'administration.

**IMPORTANT** Le défaut de transmission des FEC dans les délais et selon les modalités prévus entraîne l'application d'une amende de 5 000 € (CGI, art. 1729 D, II). En outre, l'examen de comptabilité pourra être annulé à l'initiative de l'Administration (LPF, art. L. 47 AA), ce qui l'autorise à engager une vérification de comptabilité sur place portant sur la même période, dans les conditions de droit commun.

**2241 Traitements effectués par l'Administration** – Dès que les FEC lui auront été communiqués, l'Administration pourra effectuer des tris, classements ainsi que tous calculs aux fins de s'assurer de la **concordance** entre la copie des fichiers des écritures comptables et les déclarations fiscales du contribuable.

À partir de l'examen des FEC, elle pourra interroger le contribuable et lui demander des renseignements, justifications ou éclaircissements propres à caractériser les éventuelles anomalies relevées.

Dans le cadre des réponses qu'il apportera à ces interrogations, le contribuable pourrait être amené à fournir à l'Administration des informations complémentaires sous forme de fichiers. L'Administration pourra effectuer des **traitements informatiques** sur les fichiers transmis par le contribuable autres que les fichiers des écritures comptables.

**2242 Clôture de l'examen** – Au plus tard six mois après la réception de la copie des FEC, l'Administration devra :  
– soit envoyer au contribuable une **proposition de rectification** ;

– Comme en matière de vérification de comptabilité, l'Administration devra indiquer dans la proposition de rectification le montant des droits, taxes et pénalités résultant de ces rectifications (LPF, art. L. 48, al. 1<sup>er</sup>).

– soit l'informer de l'**absence de rectification**.

Une **obligation d'information** sur les résultats de l'examen est en outre prévue (LPF, art. L. 49).

En outre, au plus tard lors de l'envoi de la proposition de rectification, l'Administration devra informer le contribuable de la nature et du résultat des **traitements informatiques** qui donnent lieu à des rehaussements. Enfin, avant la mise en recouvrement ou avant d'informer le contribuable de l'absence de rectification, l'Administration **détruit les copies des fichiers transmis**.

**2243 Réponse aux observations** – En cas de proposition de rectification, le contribuable présente ensuite ses observations concernant les rappels d'imposition.

**IMPORTANT** Si l'examen de comptabilité concerne une petite entreprise libérale (montant des recettes annuelles brutes inférieur à 460 000 €), l'Administration devra répondre aux observations du contribuable dans un délai de 60 jours, le défaut de notification d'une réponse dans ce délai équivalant à une **acceptation de ces observations** (LPF, art. L. 57 A, I).

**2244 Articulation avec d'autres procédures de contrôle** – L'Administration peut, parallèlement à l'examen de comptabilité, procéder à un examen de la situation fiscale personnelle du contribuable (V. **2246** et s.).

En revanche, il lui est interdit de procéder à une vérification de comptabilité qui porterait sur la même période et les mêmes impositions (LPF, art. L. 51). Toutefois, tant que la procédure d'examen de comptabilité n'est pas achevée, l'Administration a la possibilité de la faire évoluer en vérification de comptabilité (notamment lorsque le contrôle s'avère plus complexe que prévu).

Une **nouvelle garantie** a également été instituée en faveur des professionnels ayant fait l'objet d'un examen de comptabilité : V. **2299**.

## VII. Autres procédures de contrôle

**2245** Seuls les contribuables astreints à la tenue d'une comptabilité sont susceptibles de faire l'objet d'une procédure de vérification de comptabilité en vue du contrôle de la fiscalité liée à leur activité professionnelle. Le choix d'engager une telle procédure peut avoir de multiples raisons, il peut ainsi s'agir d'une vérification :

- de routine d'une entreprise qui n'a jamais été vérifiée,
- liée à un programme du secteur économique de l'entreprise,
- due à des anomalies détectées à partir des déclarations déposées par l'entreprise,
- ou à partir d'informations divulguées par des tiers et connues de l'Administration.

D'autres procédures sont à la disposition de l'Administration en vue du contrôle d'impositions spécifiques ou dont la mise en œuvre répond à des circonstances particulières.

## A. – L'EXAMEN DE LA SITUATION FISCALE PERSONNELLE

### ■ Sources

LPF, art. L. 12 ; LPF, art. L. 47 ; BOI-CF-DG-40-20, § 240 et s., 4 oct. 2017 ; BOI-CF-PGR-20, 4 oct. 2017 ; BOI-CF-PGR-20-30, 20 déc. 2017 ; BOI-CF-PGR-30, 4 oct. 2017

**2246** L'examen de la situation fiscale personnelle (ESFP) est une procédure de contrôle des personnes physiques en matière d'impôt sur le revenu.

L'ESFP est le plus souvent diligenté à la suite d'un contrôle sur pièces non satisfaisant, ou à l'égard d'un professionnel ayant fait l'objet d'une vérification de comptabilité (ou d'un examen de comptabilité) dans le cadre de son activité professionnelle (ou en tant qu'associé ou dirigeant d'une société contrôlée).

**En pratique** L'ESFP peut aussi bien concerner :

- des contribuables résidents fiscaux de France (le contrôle portera alors sur l'ensemble ses revenus mondiaux en vertu du principe de territorialité de l'impôt sur le revenu (CGI, art. 4 A) ;
- que des contribuables dont le domicile fiscal est hors de France, dans la mesure où ils disposent de revenus de source française imposables en France (CGI, art. 4 B).

**2247** Dans le cadre de l'ESFP, l'Administration contrôle la cohérence entre, d'une part les revenus déclarés et, d'autre part, la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal (LPF, art. L. 12, al. 2).

**2248** Sous peine de nullité de la procédure, la procédure de contrôle doit être précédée de l'envoi d'un avis de vérification (LPF, art. 47).

En outre, la durée de l'ESFP est en principe limitée à un an à compter de la réception de l'avis de vérification par le contribuable (LPF, art. L. 12, al. 3). Elle peut être prorogée certains cas limitativement énumérés par la loi, notamment :

- en cas de découverte pendant le contrôle d'une activité occulte (prorogation d'une année supplémentaire) ;
- prorogation du délai nécessaire à l'Administration pour obtenir des renseignements d'une administration étrangère lorsque le contribuable a bénéficié de revenus en provenance de l'étranger ;
- des délais nécessaires pour obtenir les relevés bancaires du contribuable si celui-ci ne les a pas produits dans le délai de 60 jours de la demande de l'Administration.

**2249** Dans le cadre des opérations de contrôle, le vérificateur établit la « balance de trésorerie » – également appelée « balance d'enrichissement » – du contribuable, en tenant compte du montant total des encaissements et de celui des décaissements.

Les encaissements s'entendent des bénéfices professionnels, salaires, revenus locatifs, revenus de capitaux mobiliers...

Les décaissements, quant à eux, concernent les dépenses courantes, les acquisitions d'immeubles, de titres ou de véhicules, retraits d'espèces ou versements à des comptes bancaires.

Une différence négative entre le premier et le second terme est considérée comme provenant de revenus dissimulés, sauf si la personne contrôlée répond de façon satisfaisante à une demande d'éclaircissements ou de justifications (LPF, art. L. 16 et L. 16 A).

**Remarque** En raison de l'annualité de l'impôt sur le revenu, la balance de trésorerie doit être établie année par année, et non globalement pour toutes les années vérifiées. L'excédent de disponibilités dégagées au titre d'une année peut être reporté sur l'année suivante.

**2250** Le vérificateur peut demander au contribuable de produire ses relevés de comptes bancaires. Cette demande est alors formulée dans l'avis de vérification (LPF, art. L. 47, al. 4).

L'Administration peut également interroger le fichier des comptes bancaires (FICOBA) alimentés par les déclarations d'ouverture et de clôture de comptes des établissements bancaires, et user de son droit de communication auprès de ceux-ci pour obtenir les documents.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, elle peut également consulter FICOVIE, le fichier qui recense tous les contrats d'assurance-vie et les contrats de capitalisation souscrits auprès d'organismes d'assurance établis en France.

**Remarque** Dans le cadre d'un ESFP, l'Administration peut contrôler des comptes bancaires mixtes, utilisés à la fois pour enregistrer des opérations personnelles et professionnelles, et demander des éclaircissements et des justifications sur ces opérations sans pour autant qu'elle n'engage immédiatement une vérification de comptabilité. En revanche, elle ne peut redresser les bénéfices professionnels d'un contribuable à partir des constatations relevées dans le cadre d'un ESFP (CE 6 janv. 1993, n° 64209).

**2251** L'ESFP se déroule dans les locaux du service des impôts. Il peut également se dérouler dans les locaux du conseil par lequel le contribuable a choisi de se faire assister. Les opérations de contrôle peuvent également avoir lieu au domicile du contribuable si celui-ci en a fait la demande.

**2252** À l'issue du débat contradictoire entre le vérificateur et le contribuable, le service doit porter les résultats du contrôle à la connaissance du contribuable et lui indiquer le montant des droits et pénalités envisagés, ou à l'inverse l'absence de **rectifications**.

Le contribuable peut demander communication du **rapport de vérification** établi par l'inspecteur.

**IMPORTANT** Lorsque le service a procédé à l'ESFP d'un contribuable au regard de l'impôt sur le revenu, il ne lui est **plus possible d'effectuer des rehaussements pour la période vérifiée et pour le même impôt** (LPF, art. L. 50) à moins que le contribuable ne lui ait fourni des éléments incomplets ou inexacts, ou que l'Administration n'ait dressé un procès-verbal de **flagrance fiscale** au titre d'une année postérieure (V. **2257**).

■ Une **nouvelle garantie** a également été institué en faveur des particuliers ayant fait l'objet d'un ESFP : V. **2299**.

## B. – LE CONTRÔLE DES DROITS D'ENREGISTREMENT

**2253** En matière de droit d'enregistrement et de taxe de publicité foncière, le contrôle de l'Administration porte sur trois axes :

- la recherche des actes et mutations non enregistrés,
- la validation de la nature des actes enregistrés,
- et le contrôle de la valeur déclarée dans les actes enregistrés.

**2254 Recherche des actes et mutations non enregistrés** – Tout d'abord l'Administration recherche si des **actes et mutations** n'auraient pas été présentés à l'enregistrement dans un cas d'enregistrement obligatoire (cas de certaines cessions de droits sociaux par exemple).

La preuve des **mutations secrètes** peut être faite à l'aide de déclarations écrites ou d'actes, compatibles avec la procédure écrite (documents comptables et correspondance découverts à l'occasion de l'exercice du droit de communication en l'étude d'un notaire par exemple).

En cas de révélation d'actes non enregistrés, l'Administration procède au recouvrement des droits non perçus selon la procédure de la taxation d'office avec des garanties et des pénalités spécifiques (V. **2277**).

**2255 Validation de la nature des actes enregistrés** – L'Administration recherche également si les actes qui ont été présentés à l'enregistrement ont bien reçu la **qualification juridique** appropriée.

Elle est en effet autorisée à restituer à un acte son véritable caractère en considérant que la qualification donnée par les parties ne lui est pas opposable. Cette requalification se fait dans le cadre de la procédure de l'**abus de droit** (LPF, art. L. 64, V. **2267**).

Cette procédure pourrait être mise en œuvre dans le cadre d'une cession pour un prix anormalement bas entre ascendants et descendants et qui constituerait en réalité une donation déguisée entre les parties.

**2256 Contrôle de la valeur déclarée dans les actes enregistrés** – L'Administration opère un contrôle sur la **valeur déclarée** dans les actes qui lui sont présentés. Elle est alors en droit de substituer la **valeur vénale** au prix convenu entre les parties, dans le cadre d'une cession par exemple, ou l'évaluation retenue par des contribuables pour liquider des droits de succession ou de donation.

Pour ce faire, l'Administration s'appuie sur des méthodes d'évaluation diverses : méthode par comparaison avec des transactions comparables, évaluation par le rendement ou le revenu, barèmes publiés par certaines professions pour valoriser les cessions de clientèle...

**En cas d'insuffisance de prix**, le rappel est notifié selon la procédure contradictoire (LPF, art. L. 17). Le rappel sera assorti de l'intérêt de retard, voire de pénalités en cas de manquement délibéré ou de manœuvres frauduleuses (V. **2306** et s.).

**En cas de dissimulation de prix**, c'est-à-dire lorsque les parties ont sciemment indiqué dans un acte un prix inférieur à celui convenu entre elles, les sanctions sont plus lourdes. Tout d'abord, l'intérêt de retard sera assorti d'une pénalité de 80 %. Ensuite des sanctions spécifiques s'y ajouteront : une sanction pénale, une peine de 3 ans d'emprisonnement et 45 000 € d'amende (CGI, art. 1837) et une sanction civile, la nullité de la contre-lettre contenant l'augmentation de prix par rapport au prix déclaré (C. civ., art. 1321-1).

## C. – LA FLAGRANCE FISCALE

### ■ Sources

CGI, art. 239 BA, 302 septies AA et 1740 B ; LPF, L. 16-0 BA, L. 50, L. 51, L. 52, L. 68, L. 169, L. 174, L. 176 et L. 252 B ; CJA, L. 552-3

**2257** La procédure de **flagrance fiscale** est un dispositif spécifique de contrôle permettant de constater des **situations frauduleuses** (telles que l'exercice d'une activité occulte ou l'émission de factures fictives) et d'effectuer

immédiatement des **saisies conservatoires** dans le but de **préserver les intérêts du Trésor**, sans attendre l'issue d'une vérification de comptabilité.

## 1° Conditions de mise en œuvre

**2258** Cette procédure concerne les contribuables exerçant une **activité professionnelle** et soumis, à ce titre, à des obligations déclaratives en matière d'impôt sur le revenu, d'impôt sur les sociétés et de TVA.

Les faits pouvant donner lieu à **flagrance** doivent être constatés au titre de la période d'imposition en cours, pour laquelle l'une des obligations déclaratives suivantes n'est pas échue :

- déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042, 2042 C PRO),
- déclaration de revenus catégoriels professionnels (n° 2035, 2031),
- déclaration de résultats de personne morale passible de l'impôt sur les sociétés (n° 2065),
- et déclaration de chiffre d'affaires pour l'établissement de la TVA (n° 3310-CA3).

**2259** Les faits justifiant le recours à la procédure de **flagrance fiscale** sont :

- l'exercice d'une **activité occulte**,
- la délivrance ou la comptabilisation de **factures fictives** ou la participation à une **fraude « carrousel » en matière de TVA**,
- la réitération d'opérations commerciales **sans facture** et non comptabilisées,
- l'utilisation de **logiciels comptables** permettant la fraude,
- et le recours au **travail totalement ou partiellement dissimulé**.

## 2° Modalités d'accomplissement

**2260** Lorsque les conditions ci-dessus sont réunies, un **procès-verbal de flagrance fiscale** est établi dans le cadre :

- du droit de visite et de saisie de la part des agents de l'Administration (V. **2262**),
- de la procédure de contrôle en matière de TVA pour les redevables placés sous le régime simplifié d'imposition (LPF, art. L. 16 D),
- du droit d'enquête en matière de TVA,
- de la vérification sur place de la TVA (LPF, art. L. 13) (V. **2200** et s.),
- du contrôle inopiné tendant à la constatation matérielle des éléments physiques de l'exploitation ou de l'existence et de l'état des documents comptables (LPF, art. L. 47).

**2261** La notification du procès-verbal permet à l'Administration d'effectuer des **saisies conservatoires** à hauteur d'un montant censé être proche de celui qu'aurait dû normalement acquitter le contribuable.

Il entraîne également l'allongement du délai de reprise (V. **2165**), ainsi que l'exclusion de la durée de vérification de comptabilité applicable aux petites ou moyennes entreprises (limitation à 3 mois de la durée du contrôle).

Le contribuable peut agir en référé pour contester la régularité de la procédure de **flagrance fiscale** ainsi que les **saisies conservatoires** mises en œuvre. Le juge compétent est alors le juge du référé administratif.

## D. – LES PERQUISITIONS FISCALES

### ■ Sources

LPF, art. L. 16 B

**2262** Lorsqu'il pèse des **soupçons de fraude fiscale** sur un contribuable, l'Administration peut décider de saisir l'autorité judiciaire afin d'autoriser ses agents à rechercher la preuve des agissements frauduleux de ce dernier, en effectuant des **visites en tous lieux, même privés**, où les pièces et documents s'y rapportant sont susceptibles d'être détenus et à procéder à leur **saisie** (LPF, art. L. 16 B).

**2263** La visite est autorisée par une ordonnance du **juge des libertés et de la détention** dans le ressort duquel sont situés les lieux à visiter s'il existe des présomptions qu'un contribuable se soustrait à l'établissement ou au paiement de l'impôt :

- en se livrant à des **achats ou ventes sans factures**,
- ou en utilisant ou délivrant des factures ou documents ne se rapportant pas à des **opérations réelles**,
- ou encore en omettant sciemment de passer ou de faire passer des écritures, ou en passant ou faisant passer sciemment des **écritures inexactes ou fictives** dans les documents comptables.

L'ordonnance du juge autorisant la visite domiciliaire peut faire l'objet, de même que le déroulement des opérations de visite et de saisie, d'un recours devant le premier président de la cour d'appel territorialement compétente.

**2264** Durant les opérations de visite et de saisie domiciliaires, le contribuable peut se faire **assister par un conseil**. La visite ne peut être effectuée avant 6h, ni après 21h. La visite en un même lieu peut être étalée sur 2 jours. Les agents des impôts peuvent recueillir, au cours de la visite, des renseignements et justifications auprès de l'occupant des lieux, du représentant de celui-ci ou du contribuable. Lorsque la visite ne peut se dérouler en présence de l'occupant des lieux ou de son représentant, l'officier de police judiciaire requiert deux témoins indépendants.

**2265** Les seules **pièces qui peuvent être saisies** sont celles susceptibles d'apporter la preuve des agissements frauduleux du contribuable. Il est dressé un **procès-verbal** comportant :

- la mention des constatations opérées au cours de la visite et des modalités de son déroulement,
- ainsi qu'un inventaire des pièces et documents saisis.

Les pièces et documents saisis doivent être restitués à l'occupant des locaux dans les six mois de la visite.

**2266** Les pièces et documents saisis ne peuvent être opposés par l'Administration au contribuable qu'après restitution et mise en œuvre d'une procédure de contrôle (vérification de comptabilité ou examen contradictoire de situation fiscale personnelle).

Dans l'hypothèse où la perquisition est ultérieurement annulée par le juge pénal qui déclare nulles les pièces saisies, ces dernières ne peuvent servir à établir un rehaussement d'imposition (CE, 15 avr. 2015, n° 373269, Sté Car Diffusion 78).

## E. – L'ABUS DE DROIT

### ■ Sources

LPF, art. L. 64 ; LPF, art. L 64 A nouveau

**2267** L'Administration dispose d'une procédure spécifique de redressement en matière d'abus de droit. La procédure de l'abus de droit fiscal concerne tous les impôts et peut être mise en œuvre indifféremment lorsque la situation constitutive de l'abus porte sur l'assiette, la liquidation de l'impôt ou son paiement.

### 1° Définition de l'abus de droit

**2268** La procédure d'abus de droit permet à l'Administration d'écarter comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit afin d'en restituer le véritable caractère :

- soit que ces actes ont un **caractère fictif** ;
- soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.

**2269** Cette disposition vise à sanctionner les situations de fictivité juridique et de fraude à la loi.

- La **fictivité juridique** est constituée par la différence objective existant entre l'apparence juridique créée par l'acte en cause et la réalité, en particulier économique, sous-jacente à cet acte ;
- Selon la jurisprudence, la **fraude à la loi** en matière fiscale est constituée toutes les fois que sont réunies cette recherche d'un **but exclusivement fiscal** et, d'autre part, l'obtention d'un avantage fiscal par une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs (CE, 29 déc. 2006, n° 283314), par exemple par le recours à un montage juridique et économique artificiel (CE, 18 mai 2005, n° 267087 ; CE, 18 févr. 2004, n° 247729 et CE, 27 juill. 2009, n° 295358).

### 2270

Pour les actes passés ou réalisés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020, la loi de finances pour 2019 a instauré un nouveau cas d'abus de droit, appelé « **mini abus de droit** » (Loi n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 109 ; LPF, art. L 64 A nouveau).

L'administration pourra « *écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes qui, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ont pour motif principal d'éluider ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles* ».

Le motif de l'acte constitutif d'un abus de droit n'est plus exclusivement mais principalement fiscal, ce qui laisse à ce jour un certain nombre d'interrogations. Nous attendons avec intérêt les commentaires de l'Administration fiscale sur ce nouveau cas de fraude à la loi.

L'administration pourra fonder ses redressements alternativement sur l'existence d'un montage ayant :

- un but exclusivement fiscal au sens de l'article L 64 du LPF (avec application de la majoration de 40 % ou de 80 %, V. **2275**)
- ou un but principalement fiscal au sens du nouvel article L 64 A du LPF, aucune pénalité spécifique n'étant prévue dans ce cas.

**2271** Les actes que l'Administration peut écarter en démontrant un abus de droit sont :

- des actes écrits ou non écrits (bail verbal, etc.),

- qu'ils soient unilatéraux, bilatéraux ou multilatéraux (il s'agit en pratique de tout document ou fait qui manifeste l'intention de son auteur et produit des effets de droit),
- un fait juridique matérialisant une volonté.

**Exemple** A été reconnue fictive, et donc abusive, l'occupation de résidences principales successives préalablement à leur revente pour bénéficier lors de celle-ci de l'exonération d'impôt sur le revenu sur la plus-value résultant de la cession de la résidence principale (CE, 18 nov. 1991, n° 77303). Il en va de même pour le choix d'un domicile.

## 2° Comité de l'abus de droit

**2272** Lorsque l'Administration procède à un redressement sur le terrain de l'abus de droit (LPF, art. L 64), le litige est soumis à l'avis du Comité de l'abus de droit.

Le Comité peut être saisi par le contribuable en désaccord, ou à l'initiative de l'Administration.

■ Il pourra également être saisi en cas d'application de l'article L 64 A du LPF (V. **2270**).

### 2273 Conséquence de la saisine du Comité sur la charge de la preuve

Pour les rectifications notifiées à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, l'Administration supporte toujours la charge de la preuve, quel que soit l'avis rendu par le comité de l'abus de droit fiscal.

Auparavant, en cas de réclamation contentieuse du contribuable, la charge de la preuve ne pesait sur l'Administration que si elle ne s'était pas conformé à l'avis du Comité.

Par exception, la charge de la preuve pèse sur le contribuable dans les cas suivants :

- lorsque sa comptabilité comporte de graves irrégularités, si l'imposition a été établie conformément à l'avis du comité (dans le cas contraire, la charge de la preuve incombe à l'administration) ;
- lorsqu'il n'a pas présenté de comptabilité ou de pièces en tenant lieu.

**2274** Les avis rendus par le Comité font l'objet d'un rapport annuel qui est rendu public.

L'Administration publie également sur internet la « Carte des pratiques et montages abusifs ». Il s'agit de montages et abus révélés lors de contrôles fiscaux et reconnus contraires à la loi : <http://www.economie.gouv.fr/dgfp/carte-des-pratiques-et-montages-abusifs>.

## 3° Sanctions

**2275 Pénalités spécifiques** - La reconnaissance d'un abus de droit sur la base de l'article L 64 du LPF est sanctionnée par une pénalité spécifique de 80 % des droits mis à la charge du contribuable lorsqu'il est a été le principal initiateur ou le principal bénéficiaire des actes abusifs (c'est-à-dire quand il a pris une part active dans le montage).

L'amende est de 40 % lorsque cette preuve n'est pas apportée par l'Administration.

À cette pénalité de 40 % ou 80 % s'ajoute l'intérêt de retard (0,20 % par mois de retard).

La charge de la preuve du bien-fondé de la pénalité incombe à l'Administration, quel qu'ait été l'avis du Comité (CE, 29 sept. 2010, n° 341065).

■ Aucune pénalité spécifique n'est en revanche prévu dans le cadre du « mini abus de droit » (LPF, art. L 64 A nouveau) : V. **2270**.

**2276 Solidarité de paiement** - Toutes les parties à l'acte abusif sont en outre solidairement tenues au paiement de l'intérêt de retard et la majoration.

## F. – LA TAXATION D'OFFICE

### ■ Sources

LPF, art. L. 65 à 76 AA ; BOI-CF-IOR-40, 12 sept. 2012 ; BOI-CF-IOR-50, 12 sept. 2012

**2277** La procédure de taxation d'office est une procédure dérogatoire à la procédure de redressement contradictoire. Elle est mise en œuvre lorsque le comportement du contribuable empêche, directement ou indirectement, aux agents des impôts d'exercer leur mission de contrôle :

- soit dans l'exercice du droit de communication (V. **2189**) ;
- soit dans le cadre de son pouvoir de vérification.

### 1° Cas d'imposition d'office

**2278** La taxation d'office est susceptible de s'appliquer dans les cas suivants :

► **défaut ou retard de production de certaines déclarations** (LPF, art. L. 66) :

- Ce premier cas vise notamment le non-dépôt de :
  - la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042),

- des déclarations de plus-values de cessions mobilières et immobilières (n° 2048-IMM, n° 2048-M, n° 2074),
  - des déclarations de TVA,
  - le non-dépôt d'un acte auprès du service de l'enregistrement dans le délai légal,
  - de la déclaration d'impôt sur la fortune immobilière.
- **non-respect de certaines obligations incombant aux micro-entreprises (LPF, art. L. 73) ;**
- En cas d'omission du montant des recettes sur la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042-C-PRO), insuffisance des recettes déclarées de plus de 10 % par rapport aux recettes réelles, ou d'infractions aux dispositions relatives au travail dissimulé (C. trav. art. L. 8221-1).
- **défaut de réponse à une demande d'éclaircissements ou de justifications présentée dans le cadre de l'article L 16 du LPF (LPF, art. 69).**
- Sur ces demandes contraignantes, V. **2185** ;
- **opposition à contrôle fiscal (LPF, art. L. 74) ;**
- Dans cette hypothèse, le comportement du contribuable empêche le contrôle fiscal d'avoir lieu par des comportements positifs ou des abstentions.
- **défaut de désignation d'un représentant fiscal en France par un non-résident qui y est astreint par l'article 164 D du CGI.**
- Cette obligation concerne les personnes résidant hors de l'Union européenne, d'Islande et de Norvège qui exercent une activité en France ou y possède des biens.

## 2° Conséquences de la taxation d'office

### 📖 Sources

LPF, art. L. 76 à 76 AA

**2279** Lorsque la procédure d'imposition d'office est mise en œuvre, l'Administration redresse le contribuable sur une base estimée à l'aide des éléments dont elle dispose.

Le recours à cette procédure prive le contribuable d'un débat contradictoire avec l'Administration. De même, il est privé du droit de saisine de la commission départementale (V. **2233**).

**Remarque** La saisine de la Commission départementale reste toutefois possible lorsque la taxation d'office est mise en œuvre suite à un examen de la situation fiscale personnelle (ESFP) lorsque le contribuable n'a pas répondu à une demande d'éclaircissements ou de justifications présentée sur le fondement de l'article L 16 du LPF (LPF, art. L. 76, al. 1).

**2280 Proposition de rectification** – L'Administration adresse au contribuable une proposition de rectification qui est interrompt la prescription fiscale.

Sur cette notion, V. **2174**.

Cette proposition doit indiquer les bases ou les éléments de l'imposition d'office, ainsi que leurs modalités de calcul. Elle doit être envoyée au contribuable au moins 30 jours avant la mise en recouvrement des impositions supplémentaires.

**2281 Sanctions** – Selon les infractions ayant entraîné l'application de la taxation d'office, des sanctions spécifiques peuvent être encourues en plus du recouvrement des impositions et pénalités dues.

Ainsi, en cas d'**opposition à contrôle fiscal**, ce délit est assorti d'une pénalité de 100 % des droits ainsi que de sanctions pénales prononcées par un tribunal correctionnel (CGI, art. 1746) :

- en cas d'**opposition individuelle**, 25 000 € d'amende, et une peine de 6 mois d'emprisonnement en cas de récidive ;
- en cas d'**opposition collective**, chaque participant encourt une amende de 7 500 € et une peine d'emprisonnement de 6 mois.

## G. – LA TAXATION SELON LES SIGNES EXTÉRIEURS DE RICHESSE

### 📖 Sources

CGI, art. 168 ; BOI-CF-IOR-60-20, 12 sept. 2012 ; BOI-CF-IOR-60-20-10, 12 sept. 2012 ; BOI-CF-IOR-60-20-20, 12 sept. 2012

**2282** L'Administration dispose du pouvoir de reconstituer les revenus d'une personne physique (et des membres de son foyer fiscal) en cas de **disproportion marquée** entre son train de vie et ses revenus déclarés (CGI, art. 168).

**2283** L'Administration reconstitue un **revenu forfaitaire** calculé à partir de certains éléments du train de vie du contribuable dont la valeur théorique est donné d'après un barème fiscal. Pour que l'Administration puisse

recourir à cette procédure, il faut que ce revenu forfaitaire soit supérieur à un montant actualisé en général tous les ans (45 906 € pour 2018).

Il est en outre nécessaire qu'il existe une disproportion marquée (un tiers au moins) entre ce revenu forfaitaire et le revenu déclaré par le contribuable.

**2284** Les éléments du train de vie évalués sont les suivants :

- résidence principale (hors locaux ayant un caractère professionnel) évaluée à 5 fois la valeur locative cadastrale ;
- résidences secondaires (hors locaux ayant un caractère professionnel) évaluées à 5 fois la valeur locative cadastrale ;
- employés de maisons (entre 4 600 € et 5 700 € par employé à partir du deuxième) ;
- voitures automobiles (valeur à neuf, avec une décote de 50 % pour les véhicules de plus de 3 ans) ;
- motocyclettes de plus de 450 cm<sup>3</sup> (valeur à neuf, avec une décote de 50 % pour les véhicules de plus de 3 ans) ;
- yachts ou bateaux de plaisance (la valeur dépend des caractéristiques du bien) ;
- avions de tourisme (69 € par cheval vapeur) ;
- chevaux de course (entre 1 370 € et 4 600 € par animal) ;
- location de droits de chasse (2 fois les montants versés s'ils excèdent 4 600 €).
- participations dans les clubs de golf (2 fois les montants versés s'ils excèdent 4 600 €).



# Les garanties du contribuable

## I. Le rescrit fiscal

### ■ Sources

LPF, art. L. 80 B ; LPF, art. L. 80 C ; LPF, art. L. 80 CB ; BOI-SJ-RES-10-20, 3 oct. 2018

**2285** Le rescrit est une **prise de position formelle** de l'Administration fiscale sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal.

Cette procédure concerne le contribuable qui s'interroge sur l'application d'un texte fiscal à sa situation. Elle lui permet de soumettre son cas personnel à l'Administration fiscale. Il obtiendra une réponse écrite qui engagera l'Administration fiscale pour l'avenir et lui garantira ainsi une **sécurité juridique**.

La procédure de rescrit peut être utilisée par tous les contribuables : particuliers, entreprises, collectivités locales.

**2286** Différente d'une simple réponse à une demande de renseignements, la procédure de rescrit permet d'obtenir une **validation** de l'Administration fiscale sur les conséquences fiscales d'une **situation donnée**.

**Exemple** Un particulier peut demander à l'Administration fiscale de se prononcer sur la localisation de son domicile fiscal. Un professionnel peut demander à l'Administration de confirmer la déductibilité d'une charge du bénéfice professionnel ou un taux d'amortissement pour une immobilisation donnée.

**2287** Le rescrit permet ainsi au contribuable de **mesurer à l'avance les conséquences fiscales** de ses projets personnels ou professionnels. Il le protège contre toute remise en cause a posteriori des conséquences fiscales de la situation qu'il a décrite au service des impôts et sur laquelle il s'est prononcé.

**2288** Une demande de rescrit ne doit être envisagée que dans deux cas :

- lorsque la question se pose vraiment après des recherches poussées ;
- lorsque la réponse ne peut pas être plus négative que celle qui est probable.

### A. – CHAMP D'APPLICATION DU RESCRIT FISCAL

**2289 Principes** – La demande de rescrit s'applique à **tous les impôts, droits et taxes** figurant dans le Code général des impôts.

Elle ne s'applique pas aux procédures de contrôle, aux obligations comptables et aux modalités d'application des pénalités.

**2290** La demande de rescrit prend la forme d'un **courrier écrit et signé** par le contribuable, envoyé par pli recommandé avec demande d'avis de réception postal ou remis en main propre contre décharge.

Les courriers électroniques ne constituent pas des demandes écrites et signées (BOI-SJ-RES-10-20-10, 7 juin 2018, § 270).

La demande de rescrit est adressée à la direction dont dépend le service auprès duquel le contribuable est tenu de souscrire ses obligations déclaratives en fonction de l'objet de la demande (service des impôts des entreprises ou service des impôts des particuliers). Elle peut également faire l'objet d'un dépôt auprès des services centraux de la Direction générale des finances publiques.

Elle doit préciser l'identité de son auteur et comporter une **présentation précise complète et sincère de la situation de fait** en distinguant, le cas échéant, selon les dispositions concernées, les catégories d'informations nécessaires pour permettre à l'administration fiscale d'apprécier si les conditions requises par la loi sont effectivement satisfaites.

**2291 Exceptions** – La procédure générale de rescrit ne peut pas être utilisée lorsque la demande du contribuable relève d'une **procédure de rescrit spéciale**.

Les procédures de rescrit spéciales obéissent à des règles particulières de procédure pour produire pleinement leurs effets. Ainsi, la procédure générale ne s'applique pas lorsque le contribuable consulte l'Administration fiscale :

- sur la **valeur vénale** d'une entreprise individuelle ou des titres d'une société dans laquelle il exerce une fonction de direction en vue de la donation de celle-ci ou de ceux-ci (**rescrit « valeur »**, LPF, art. L. 18) ;
- sur la **catégorie d'imposition** (BIC ou BNC) de ses revenus professionnels ou sur l'imposition à l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés d'une société civile (**rescrit « qualification des revenus »**, LPF, art. L. 80 B, 8°) ;
- sur un investissement susceptible de faire l'objet d'un amortissement exceptionnel (**rescrit « amortissements exceptionnels »**, LPF, art. L. 80 B, 2°) ;

- sur sa capacité à recevoir des dons ouvrant droit à réduction d'impôt (**rescrit « mécénat »**, LPF, art. L. 80 C);
- sur une opération de création d'entreprise nouvelle (**rescrit « entreprises nouvelles »**, LPF, art. L. 80 B, 2°);
- sur une opération d'implantation en zone franche urbaine (**rescrit « entreprises implantées en ZFU ou en bassin d'emploi à redynamiser »**, LPF, art. L. 80 B, 2°);
- sur sa qualité de « jeune entreprise innovante » ou de « jeune entreprise universitaire » (**rescrit « jeunes entreprises innovantes et jeunes entreprises universitaires »**, LPF, art. L. 80 B, 4°);
- sur l'éligibilité au crédit d'impôt recherche d'un projet de dépenses de recherche (**rescrit « crédit d'impôt recherche »**, LPF, art. L. 80 B, 3° et 3° bis);
- sur l'existence en France d'un établissement stable ou d'une base fixe au sens de la convention fiscale liant la France à l'État dans lequel il est résident (**rescrit « établissement stable »**, LPF, art. L. 80 B, 6°);
- sur la correction de sa méthode de détermination des prix de transfert (**rescrit « prix de transfert »** ou « accord préalable en matière de prix de transfert », LPF, art. L. 80 B, 7°);
- sur l'existence d'un abus de droit fiscal si une opération projetée est effectuée (**rescrit « abus de droit »**, LPF, art. L. 64 B);
- sur des sujets pour lesquels aucun rehaussement n'est proposé lors d'une vérification de comptabilité (**rescrit « contrôle »**, V. **2222**, BOI-CF-PGR-30-20, 12 sept. 2012, § 10 à 150).

**IMPORTANT** La procédure de rescrit ne peut pas non plus être utilisée lorsque le contribuable fait l'objet d'un contrôle fiscal sur un sujet en litige avec le service vérificateur.

## B. – DÉROULEMENT DE LA PROCÉDURE

### 2292 L'Administration fiscale a 3 mois pour répondre à une demande de rescrit.

Mais si elle ne respecte pas ce délai, aucune sanction ne lui est applicable : en particulier, elle n'est pas réputée avoir tacitement accepté l'interprétation que le contribuable peut avoir développé dans sa demande de rescrit.

Le délai légal de 3 mois court à compter de la réception de la demande de rescrit par l'Administration fiscale ou, si une demande de renseignements complémentaires est adressée par l'Administration fiscale au contribuable, à compter de la réception des compléments demandés.

Lorsque la demande de rescrit parvient à un service des impôts incompétent, ce service la transmet sans délai au service compétent et en informe l'auteur de la demande. Dans ce cas, le délai de trois mois court à compter de la date de réception par le service compétent.

### 2293 Le rescrit prend la forme d'un courrier adressé à celui qui en a fait la demande (contribuable ou conseil) :

- si le contribuable est d'accord avec l'interprétation de l'Administration fiscale, la garantie s'applique à compter de la réponse favorable de l'Administration fiscale ;
- si le contribuable n'est pas d'accord avec l'interprétation de l'Administration fiscale, il peut décider de ne pas appliquer le rescrit qui lui a été adressé. Mais il s'expose à des impositions supplémentaires en cas de contrôle, voire à des pénalités (mauvaise foi).

**2294** La demande de rescrit et le rescrit forment un tout puisque l'Administration fiscale a répondu à une question précise qui lui a été posée dans la demande de rescrit. En d'autres termes, la lecture du rescrit ne peut se faire qu'au regard de la demande de rescrit.

**2295** S'il ne partage pas l'avis de l'Administration fiscale, le demandeur peut solliciter un second examen dans les conditions prévues par l'article L. 80 CB du LPF..

## II. Garanties accordés au contribuable après une vérification

### ■ Sources

LPF, art. L. 49 M, L. 80 A al. 2, L. 80 B, 12°

### 2296

Les entreprises ayant fait l'objet d'un contrôle de leur comptabilité (vérification ou examen de comptabilité), de même que les particuliers ayant fait l'objet d'un examen contradictoire de situation fiscale personnelle (ESFP) bénéficient d'une **nouvelle garantie** instituée par la loi pour un État au service d'une société de confiance (L. n° 2018-727, 10 août 2018 : JO 11 août 2018). Elle ne s'applique pas en revanche à l'issue d'un contrôle sur pièces.

Désormais, ne pourront être ultérieurement remis en cause les **points de contrôle** sur lesquels l'Administration est réputée avoir formellement pris position, **expressément mentionnés** sur la proposition de rectification ou sur l'avis d'absence de rectification comme ne comportant ni insuffisance, ni inexactitude, ni omission, ni dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts (LPF, art. L. 49 M, L. 80 A al. 2, L. 80 B, 12°).

Cette nouvelle garantie s'applique donc dans la limite des points mentionnés par le vérificateur dans le document portant les résultats du contrôle à la connaissance du contribuable.

### III. Garantie contre les changements de doctrine

#### Sources

LPF, art. L. 80 A

#### A. – INTERPRÉTATION D'UN TEXTE FISCAL

**2297** La garantie contre les changements de doctrine de l'Administration fiscale assure au contribuable une sécurité juridique lorsque, de bonne foi, il applique les consignes publiées par l'Administration fiscale. Il est en effet interdit à l'Administration de procéder à un « *rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'Administration. Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'Administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'Administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales* » (LPF, art. L. 80 A).

Cette garantie joue à la fois pour les **impôts et taxes**, mais également à l'égard des **pénalités**. En revanche, elle ne saurait être invoquée concernant la **procédure d'imposition**.

**2298** La doctrine opposable de l'Administration correspond à des **documents de portée générale** : instructions et circulaires publiées au Bulletin Officiel des Finances Publiques (« BOFip » : <http://bofip.impots.gouv.fr>), réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires, lettres aux organisations professionnelles. La doctrine correspond également aux **décisions individuelles** que l'Administration prend (réponses à des demandes de renseignements posées par les contribuables, tout document dans lequel elle prend formellement position sur une question fiscale) dès lors que ces décisions constituent l'**interprétation formelle** d'un texte fiscal.

#### B. – GARANTIES ACCORDÉS AU CONTRIBUABLE APRÈS UNE VÉRIFICATION

#### 2299

Les entreprises ayant fait l'objet d'un contrôle de leur comptabilité (vérification ou examen de comptabilité), de même que les particuliers ayant fait l'objet d'un examen contradictoire de leur situation fiscale personnelle (ESFP) bénéficient d'une **nouvelle garantie** instituée par la loi pour un État au service d'une société de confiance (L. n° 2018-727, 10 août 2018 : JO 11 août 2018). Elle ne s'applique pas en revanche à l'issue d'un contrôle sur pièces.

Désormais, ne pourront être ultérieurement remis en cause les **points de contrôle** sur lesquels l'Administration est réputée avoir formellement pris position, expressément mentionnés sur la proposition de rectification ou sur l'avis d'absence de rectification comme ne comportant ni insuffisance, ni inexactitude, ni omission, ni dissimulation dans les éléments servant de base au calcul des impôts (LPF, art. L 49 M, L 80 A al. 2, L 80 B, 12°).

Cette nouvelle garantie s'applique donc dans la limite des points mentionnés par le vérificateur dans le document portant les résultats du contrôle à la connaissance du contribuable.

### IV. La mention expresse

#### Sources

CGI, art. 1727, II, 2°

**2300** La « mention expresse » est une garantie légale qui permet à un contribuable d'éviter de payer l'intérêt de retard en cas de rectification par l'Administration.

Sur l'application de l'intérêt de retard : V. **2307** et s.

Elle permet d'échapper à cette sanction financière lorsque le contribuable indique expressément les raisons qui l'ont conduit à ne pas déclarer certains éléments d'imposition, ou à les déclarer de façon à atténuer son imposition.

La mention expresse doit **informer clairement** l'Administration sur les motifs de droit et de fait qui ont conduit le contribuable à déclarer comme il l'a fait.

**2301** La mention expresse est **simple d'emploi**.

Elle part du principe que les déclarations fiscales doivent être **sincères et complètes**. Si le contribuable hésite sur la qualification ou le traitement fiscal d'un élément d'imposition, il l'indique à l'Administration pour lui permettre de comprendre sa situation afin de lui apporter la solution.

**2302 Cas d'application** – La mention expresse est susceptible de s'appliquer à toutes les déclarations ou actes comportant des éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt, quelle que soit l'imposition en cause. Il faut donc pour la mettre en œuvre une déclaration ou un acte pouvant être rectifié par l'Administration.

Elle est exclue en revanche en cas de vérification de comptabilité où elle ne s'applique pas pour les réponses à donner au service vérificateur.

Elle ne joue que pour les déclarations ou actes déposés dans le respect de la date légale de dépôt. Elle ne peut donc être revendiquée en cas de dépôt hors délai.

**2303 Garantie accordée** – Une mention expresse valide protège le contribuable contre l'application de l'intérêt de retard éventuellement exigible en cas de contestation par l'Administration fiscale de la position retenue par celui-ci. En revanche, elle ne le dispense pas de s'acquitter de l'**impôt lui-même** ou des **autres pénalités** (notamment en cas de paiement tardif d'une imposition).

**Remarque** Si, après examen des motifs invoqués par le contribuable, il s'avère que celui-ci a volontairement fait état de renseignements de nature à induire l'Administration en erreur, non seulement l'intéressé ne peut pas bénéficier des effets de la mention expresse sur l'intérêt de retard, mais peuvent lui être appliquées les majorations prévues à l'article 1729 du CGI en cas de manquement délibéré (pénalités pour mauvaise foi, manœuvres frauduleuses ou abus de droit) (BOI-CF-INF-10-10-10, 12 sept. 2012, § 80).

## V. Le secret professionnel

### ■ Sources

C. pén., art. 226-13 et 226-14 ; BOI-DJC-SECR, 12 sept. 2012

**2304** La nécessité pour le Trésor d'exercer son droit de contrôle fiscal doit néanmoins préserver le droit des contribuables à sauvegarder la confidentialité des éléments les concernant.

Aussi, sont soumis au secret professionnel les agents de la Direction générale des finances publiques qui sont habilités, dans l'exercice de leurs fonctions et dans le cadre de leurs attributions respectives, à collecter les documents et renseignements nécessaires à l'accomplissement de leurs missions d'assiette, de recouvrement et de contrôle de l'impôt.

Le non-respect du secret professionnel constitue un **délit au plan pénal** puni par des sanctions spécifiques (C. pén. art. 226-13 et 226-14) : une peine d'emprisonnement d'un an au plus, et une amende de 15 000 €.

**2305** Des **dérogations au secret professionnel** des agents de l'Administration fiscale expressément visées par la loi sont néanmoins prévues.

On pourra citer les cas suivants :

- l'assistance fiscale internationale ;
- certaines administrations, autorités administratives et organismes publics de l'État ;
- les collectivités territoriales, leurs groupements et les organismes consulaires ;
- les autorités judiciaires (police, douanes) et les juridictions ;
- les officiers ministériels et mandataires judiciaires (notaires, huissiers de justice) ;
- les autorités et organismes chargés de l'application de la législation sociale.

# Sanctions en matière fiscale

## ■ Sources

CGI, art. 1727 ; BOI-CF-INF-10-10, 31 déc. 2018 ; CGI, art. 1728 et 1729 ; BOI-CF-INF-10-20, 12 sept. 2012 ; CGI, art. 1730 et 1731 ; BOI-CF-INF-10-30, 1<sup>er</sup> mars 2017 ; BOI-CF-INF-10-40, 12 sept. 2012

## I. Pénalités fiscales

### ■ Sources

BOI-CF-INF-10, 12 sept. 2012 ; BOI-CF-INF-20, 24 déc. 2013 ; BOI-ANX-000277, 8 mars 2017

**2306** Les pénalités fiscales sont de plusieurs ordres. Tout d'abord l'**intérêt de retard** qui a pour but d'indemniser le préjudice financier du Trésor. Les **pénalités d'assiette** sanctionnent les anomalies dans les bases d'imposition et parfois le comportement du contribuable. Les **pénalités de recouvrement** sanctionnent quant à elles le paiement hors délai d'une imposition.

S'agissant des amendes dans le cadre du droit de communication : V. **2198** et s.

### A. – INTÉRÊTS DE RETARD

#### ■ Sources

CGI, art. 1727 ; LPF, art. L 62

**2307** L'intérêt de retard a vocation à s'appliquer à tous les rehaussements d'impôt.

Il est calculé au taux de **0,20 % par mois** de retard (2,40 % par an).

N'étant pas considéré comme une sanction (mais l'indemnisation du préjudice financier du Trésor), il se **cumule** en principe avec les **autres majorations fiscales** sauf exceptions.

La loi de finances rectificative pour 2017 a réduit de moitié le taux de l'intérêt de retard pour les **intérêts courant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018 et jusqu'au 31 décembre 2020** (L. fin. rect. 2017, n° 2017-1775, 28 déc. 2017, art. 55 : JO 29 déc. 2017, texte n° 1).

Il était auparavant fixé à 0,40 % par mois (4,80 % par an).

**2308 Cas de non application de l'intérêt de retard** – L'intérêt de retard n'est pas applicable dans les cas suivants :

- en cas de mention expresse (V. **2300**) ;
- en cas d'application de la tolérance légale ;
- en cas de rehaussement de la valeur locative de certains biens dû à une erreur du service des impôts ;
- en cas d'application de la majoration pour paiement tardif (V. **2313**)

**2309 Décompte de l'intérêt de retard** – L'intérêt de retard est calculé à compter du premier jour du mois suivant celui au cours duquel l'impôt devait être acquitté jusqu'au dernier jour du mois du paiement (CGI, art. 1727, IV). Cette règle souffre un certain nombre d'exceptions notamment dans les cas suivants :

- En matière d'**impôt sur le revenu**, le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est le 1<sup>er</sup> juillet de l'année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est établie (à l'exception de l'impôt afférent aux plus-values réalisées sur les biens mobiliers et immobiliers visées aux articles 150 U à 150 UC du CGI) ;
- En matière d'**impôt sur la fortune immobilière**, le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est le 1<sup>er</sup> juillet de l'année au titre de laquelle l'imposition est établie) ;
- En cas d'imposition établie en cas de **décès** ou de **cession ou cessation d'entreprise** (CGI, art. 201 à 204), le point de départ du calcul de l'intérêt de retard est le premier jour du quatrième mois suivant celui de l'expiration du délai de déclaration.

L'intérêt de retard cesse d'être décompté jusqu'au dernier jour du mois de la **proposition de rectification** ou du mois au cours duquel la déclaration ou l'acte a été déposé ou de la mise en recouvrement de l'imposition (toutefois en cas de défaut ou retard de paiement : V. **2314**).

## 2310 Réduction de l'intérêt de retard en cas de régularisation spontanée

En principe, la régularisation de sa situation fiscale par le contribuable ne le dispense pas du paiement des pénalités et intérêt de retard normalement dus. Il existe toutefois deux exceptions à ce principe à l'égard des contribuables de bonne foi :

- **Réduction de 50 %** du montant dû au titre de l'intérêt de retard en cas de dépôt spontané d'une déclaration rectificative en l'absence de tout contrôle fiscal ou de toute mise en demeure de l'Administration (CGI, art. 1727, V) ;
  - **Réduction de 30 %** du montant de l'intérêt de retard pour régularisation spontanée dans le cadre d'une procédure de contrôle fiscal (vérification ou examen de comptabilité, examens de la situation fiscale personnelle des particuliers et contrôles sur pièces en général (LPF, art. L 62).
- Jusqu'au 11 août 2018, la réduction de l'intérêt de retard était réservée aux seules régularisations spontanées effectuées dans le cadre d'une procédure de vérification ou d'examen de comptabilité (« Loi pour État au service d'une société de confiance », L. n° 2018-727, 10 août 2018, art. 5, 9, I-1° et 74 : JO 11 août 2018).

Le dépôt de la déclaration rectificative doit en principe être accompagné du **paiement intégral des droits simples** correspondants, (et des intérêts de retard dans le cadre de la réduction de 30 %). Pour les impositions recouvrées par voie de rôle, le paiement doit être effectué à la date limite sur l'avis d'imposition reçu suite au dépôt de la déclaration rectificative.

## B. – MANQUEMENT AUX OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

**2311 Défaut ou retard de déclaration** – En cas de retard ou de défaut de dépôt d'une déclaration, le contribuable encourt, outre l'intérêt de retard, une majoration dont le taux est fixé de la manière suivante (CGI, art. 1728) :

- **10 %** en l'absence de mise en demeure ou en cas de dépôt de la déclaration ou de l'acte dans les 30 jours suivant la réception d'une mise en demeure ;
- **40 %** lorsque la déclaration n'a pas été déposée dans les 30 jours suivant la réception d'une mise en demeure ;
- **80 %** en cas de découverte d'une activité occulte.

Ces pénalités sont dénommées « pénalités d'assiette ».

**Remarque** Il existe des particularités en matière :

- d'impôt sur le revenu (CGI, art. 1758 A),  
À compter du 31 décembre 2016, en cas de dépôt tardif ou de non dépôt d'une déclaration d'impôt sur le revenu, les pénalités d'assiette sont fixées de la manière suivante : 10 % en cas de régularisation spontanée par le contribuable ou dans les 30 jours d'une demande de l'administration sans mise en demeure, 20 % en cas de régularisation dans les 30 jours d'une mise en demeure, 40 % en cas de dépôt tardif plus de 30 jours après une mise en demeure ou en cas de non dépôt, 80 % en cas d'activité occulte (L. 2016-1918, 29 déc. 2016, art. 20, CGI, art. 1758 A modifié ; CGI, art. 1728, 1-b et c).
- de droits de succession (CGI, art. 1728, 2),
- d'impôt sur la fortune immobilière (CGI, art. 1728, 5).

**2312 Insuffisances de déclaration** – Cette notion recouvre les cas où le contribuable a déposé une déclaration ou un acte mais celui-ci présentait des omissions ou des inexactitudes modifiant le calcul des droits, dans le cas de l'obtention indue du remboursement d'une créance fiscale (crédit de TVA ou réduction ou crédit d'impôt notamment) (CGI, art. 1729).

Les pénalités applicables sont de :

- **40 %** en cas de manquement délibéré ;
- **80 %** en cas d'abus de droit (ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire) (V. **2267**) ;
- **80 %** en cas de manœuvres frauduleuses ou de dissimulation d'une partie du prix stipulé dans un contrat.

## C. – DÉFAUT OU RETARD DE PAIEMENT

**2313** Des pénalités de recouvrement sont dues en cas de défaut total ou partiel de paiement, ou de retard de paiement.

**2314** Le taux de ces pénalités dépend de la nature de l'impôt :

- impôt sur le revenu, impôts locaux et impôt sur la fortune immobilière : pénalité de 10 % (CGI, art. 1730) ;
- TVA, droits d'enregistrement, impôt sur les sociétés, taxe sur les salaires, cotisation foncière des entreprises, cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises... : pénalité de 5 % et application de l'intérêt de retard de 0,20 % (CGI, art. 1731).

**2315** Les pénalités de recouvrement s'appliquent aussi bien aux acomptes qu'aux soldes (acomptes d'impôt sur le revenu, prélèvements mensuels d'impôt sur le revenu ou d'impôts directs locaux).

**IMPORTANT** En revanche, elles ne s'appliquent pas en cas de **dépôt tardif d'une déclaration avec paiement intégral des droits** ou en cas de taxation d'office, seules les pénalités d'assiettes étant alors applicables.  
Sur les pénalités d'assiette : V. **2311** et s.

## II. Sanctions pénales

### 📖 Sources

BOI-CF-INF-40, 18 juin 2015

**2316** Les sanctions fiscales peuvent s'accompagner de sanctions pénales.

Ces dernières visent à réprimer les comportements de **fraude fiscale** les plus graves par des sanctions plus lourdes que de simples sanctions financières. Les contribuables sont poursuivis devant le tribunal correctionnel avec des amendes et des peines d'emprisonnement.

Peuvent également être prononcées des peines spécifiques comme :

- une **interdiction d'exercer** une profession libérale, commerciale ou industrielle ;
- une **interdiction de gérer ou de contrôler** une entreprise industrielle ou commerciale, ou une société commerciale ;
- ou encore une suspension de **permis de conduire**.

**2317** Les délits punissables sur un plan pénal sont notamment :

- le délit de fraude fiscale (CGI, art. 1741 et s.),
- l'opposition individuelle ou collective au contrôle fiscal (CGI, art. 1746),
- le refus collectif de l'impôt (CGI, art. 1747),
- la récidive en matière de TVA (CGI, art. 1789),
- le délit d'escroquerie en matière de TVA (C. pén. art. 313-1),
- la production de pièces fausses en vue d'obtenir un remboursement (usage de faux).

**2318** La loi relative à la fraude fiscale a renforcé les moyens de sanction de la fraude (L. n° 2018-898, 23 oct. 2018 : JO 24 oct. 2018). Le texte prévoit :

- la mise en œuvre d'une logique de publicité plus large des sanctions, tant pénales qu'administratives, en cas de fraude fiscale : le « **naming and shaming** ».
  - Concrètement, il s'agit d'appliquer par défaut la peine complémentaire de publication et de diffusion des décisions de condamnation pour fraude fiscale (d'au moins 50 000 €), aujourd'hui prononcées de manière facultative par le juge pénal.
- la création d'une sanction administrative complémentaire des sanctions financières existantes, consistant à rendre publics les rappels d'impôts et les sanctions administratives pécuniaires dont ils ont été assortis pour les fraudes les plus graves ;
- l'application d'une **amende d'un minimum de 10 000 €** aux personnes concourant, par leurs prestations de services, à l'élaboration de montages frauduleux ou abusifs (**conseils juridiques, comptables et fiscaux**) ;
- l'aggravation de la répression pénale des délits de fraude fiscale en prévoyant que le montant des amendes puisse être porté au **double du produit tiré de l'infraction** ;
- l'extension de la procédure de comparution sur reconnaissance préalable de culpabilité (CRPC) dite de « **plaider-coupable** » en matière de fraude fiscale pour assurer une réponse pénale plus rapide et plus efficace.





# Recours du contribuable

## I. Recours contentieux

### ■ Sources

LPF, art. L.190 ; LPF, art. R 190-1

**2319** Le recours contentieux permet au contribuable de contester devant une juridiction le bien fondé d'une imposition ou des pénalités dont le Trésor poursuit le recouvrement.

Il peut s'agir de la demande de correction d'une erreur ou d'une omission de la part de l'Administration ou du contribuable lui-même, ou du recouvrement d'une imposition suite à une procédure de redressement.

Le contentieux fiscal se caractérise par la nécessité, **avant toute démarche devant une juridiction** judiciaire ou administrative, d'adresser une **réclamation préalable à l'Administration** (phase administrative) (V. **2320** et s.). Ce n'est qu'une fois cette réclamation instruite par l'Administration que le contribuable peut porter le **litige devant un tribunal** en cas de désaccord (phase judiciaire) (V. **2338** et s.).

### A. – RÉCLAMATION PRÉALABLE

**2320** Le contribuable qui entend contester le bien-fondé d'une imposition ou d'une pénalité fiscale doit nécessairement adresser au service une réclamation écrite.

L'Administration doit ensuite notifier sa décision au réclamant dans un délai de six mois.

#### 1° Forme et contenu de la réclamation

**2321** La réclamation préalable n'est soumise à aucune condition de forme mais elle doit nécessairement être **écrite**. Elle sera envoyée par lettre recommandée avec accusé de réception au service des impôts du lieu d'imposition qui adressera en retour au demandeur un récépissé de dépôt.

#### **2322**

L'Administration a mis en place sur le site internet [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) une procédure permettant aux particuliers, depuis leur espace personnel sur le site, de présenter une **réclamation contentieuse électronique**.

La réclamation peut concerner l'impôt sur le revenu, les impôts directs locaux (taxe d'habitation et taxe foncière, taxe sur les logements vacants), la redevance de l'audiovisuel, les prélèvements sociaux et la taxe sur les logements vacants.

Les impôts professionnels sont pour le moment exclus.

Le contribuable doit sélectionner sur le site la nature de l'impôt contesté et le motif de sa réclamation.

Il est dispensé de fournir l'avis d'imposition (qui est déjà nécessairement sur le site).

La demande fait l'objet d'un récépissé de dépôt électronique, et est ensuite transmise au service compétent par rapport à l'objet de la demande.

**2323** La réclamation contentieuse est en principe **individuelle**.

Il n'est pas possible d'adresser des réclamations collectives à l'Administration.

Certaines exceptions existent toutefois en faveur (LPF, art. R 197-1, al. 2) :

- des contribuables imposés collectivement (tel est le cas en matière d'impôts directs, des propriétaires indivis assujettis à la taxe foncière) ;
- des membres des sociétés de personnes qui contestent les impôts à la charge de la société.

**2324** Le **contenu de la réclamation** doit permettre l'identification du contribuable, et indiquer la nature et le montant de la dette fiscale contestée. Elle doit mentionner les éléments de droit ou de fait sur lesquels le contribuable fonde sa contestation et sera accompagnée de l'avis d'imposition sur lequel figure l'imposition contestée, et de tous les **justificatifs nécessaires** à son instruction par le service.

**2325** La réclamation doit être **signée** par le contribuable lui-même.

Si elle est établie par un mandataire, celui-ci doit justifier d'un mandat régulier qui doit être joint à la réclamation (ou avant la clôture de l'instruction ce qui régularisera la requête : CE 29 juill. 2002, n° 220728).

**Remarque** Certaines personnes peuvent intervenir comme mandataire sans justifier d'un mandat écrit lorsqu'elles tiennent de leurs fonctions le droit d'agir au nom et pour le compte du contribuable.

Ceci sera le cas pour les **avocats** agissant pour leurs clients, et **dirigeants de société** en exercice (gérant en d'une SARL ou d'une société civile, président d'une SAS...), les **époux ou partenaires de PACS** pour les impositions du foyer fiscal.

Les **officiers publics et ministériels** peuvent réclamer sans mandat contre les droits d'enregistrement qu'ils auront acquittés dans le cadre de leur ministère lors de la formalité (un mandat est en revanche obligatoire pour les autres impositions).

**2326** Le non-respect des règles de forme et de contenu de la réclamation entraîne un vice de procédure. Le contribuable a la possibilité de régulariser la réclamation avant l'expiration de son délai de réclamation en renouvelant sa demande.

## 2° Sursis de paiement

### ■ Sources

LPF, art. L. 277, L. 278, L. 279, L. 279 A et L. 280 ; BOI-REC-PREA-20-20, 12 sept. 2012

**2327** La contestation d'une imposition ne remet pas en cause le principe de son recouvrement par l'État. Le contribuable est en effet tenu de procéder au règlement des impositions et pénalités dans le délai légal qui lui est imparti.

**2328** Le contribuable qui formule une réclamation contentieuse a la faculté de demander le sursis de paiement des sommes en litige dans celle-ci. Il doit alors préciser le montant ou les bases du dégrèvement auquel il estime avoir droit, ainsi que la partie contestée de ces impositions et des pénalités correspondantes dont il demande le sursis (LPF, art. L. 277).

**IMPORTANT** Des **garanties propres à assurer les intérêts du Trésor** seront demandées pour la partie concernant le **principal de la dette** (à l'exclusion des pénalités, amendes ou intérêts de retard).

Les garanties qui peuvent être apportées s'entendent notamment :

- d'une caution bancaire,
- de l'hypothèque légale du Trésor sur un bien immobilier appartenant au contribuable,
- d'un nantissement de fonds de commerce,
- d'un versement en espèces effectué à un compte d'attente au Trésor.

Toutefois, lorsque les droits contestés sont inférieures à **4 500 €**, le sursis de paiement est **automatique** et aucune garantie n'est à constituer (LPF, art. R 277-7).

**2329** Le comptable du Trésor peut soit refuser soit accepter les garanties offertes.

**Refus du comptable** : Lorsque le contribuable propose des garanties insuffisantes ou si le comptable n'accepte pas les garanties offertes, ce dernier notifie son refus au contribuable par pli recommandé avec accusé de réception dans un délai de 45 jours. La décision de rejet doit être signée et motivée, c'est-à-dire préciser les raisons pour lesquelles la garantie ne peut être acceptée.

**Accord du comptable** : Le comptable procède à l'examen des garanties proposées et, si leur valeur est suffisante pour couvrir les créances contestées, notifie expressément son accord au contribuable. A défaut de réponse dans les 45 jours, la garantie est réputé être acceptée tacitement.

## 3° Délais de réclamation

### ■ Sources

LPF, art. R. 196-1 et s.

**2330** La procédure fiscale est soumise à des **délais stricts**. Ainsi, le droit pour le contribuable de contester une imposition est encadrée dans des **délais pour agir**.

#### a) Délai général

**2331** Le délai d'introduction d'une réclamation contentieuse est fixé au **31 décembre de la deuxième année** qui suit :

- la mise en recouvrement du **rôle** (cas pour les impôts directs recouverts par voie de rôle comme l'impôt sur le revenu) ;
- la notification d'un **avis de mise en recouvrement** (TVA, droits d'enregistrement et de timbre, impôt sur les sociétés, taxe sur les salaires, taxe d'apprentissage) ;
- du **versement de l'impôt** lorsque celui-ci n'a pas fait l'objet d'un rôle ou d'un avis de mise en recouvrement (demande de remboursement de crédit de TVA ou de taxe sur les salaires, paiement de l'impôt sur le revenu sur les plus-values immobilières des particuliers...) ;
- de la réalisation de **l'événement qui motive la réclamation** (faits ou circonstances remettant en cause le bien-fondé d'une imposition).

#### b) Délais spéciaux

**2332 Délai spécial en cas de procédure de redressement contradictoire ou d'office** - En cas de procédure de redressement contradictoire ou d'imposition d'office (vérification de comptabilité, ESFP, contrôle

sur pièces, taxation d'office), le contribuable dispose d'un délai pour réclamer expirant au **31 décembre de la troisième année** suivant celle au cours de laquelle est intervenue la proposition de rectification (LPF, art. R. 196-3).

Le contribuable a alors le droit de contester non seulement les suppléments d'impôt mis à sa charge à l'issue de la procédure de redressement, mais également les impositions primitives.

**2333 Autres délais spéciaux** – D'autres délais sont prévus dans les cas suivants (LPF, art. R. 196-1, al. 2 et R. 196-2) :

- en matière d'**impôts directs locaux** et taxes annexes : 31 décembre de l'année qui suit celle du fait générateur (mise en recouvrement du rôle, avis de mise en recouvrement, versement de l'impôt ou événement motivant la réclamation) ;
- en cas d'envoi de **nouveaux avis d'imposition rectificatifs** : 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle le contribuable a reçu le nouvel avis ;
- **cotisation établie à tort ou faisant double emploi** : 31 décembre de l'année suivant celle au cours de laquelle le contribuable a eu connaissance de ce fait.

## 4° Réponse de l'Administration

**2334** L'Administration dispose d'un **délai de 6 mois** pour répondre à une réclamation contentieuse. Pendant ce délai, elle va instruire la demande, et peut inviter le contribuable à préciser ou justifier certains points. Elle peut également lui demander de régulariser sa réclamation si elle ne répond pas aux conditions de fond ou de forme.

Le délai de 6 mois peut être **prorogé** au maximum de 3 mois par l'Administration si le dossier du contribuable nécessite un examen plus long. Cette prorogation de délai doit être notifiée au contribuable.

**2335** À l'issue de l'instruction, l'Administration notifie sa décision par écrit :

- en cas de rejet total ou partiel de la réclamation, la décision de l'Administration doit être motivée,
- en cas d'admission totale, l'Administration procède au dégrèvement des sommes.

En cas de **réclamation formulée sur internet** (V. **2322**), le suivi de l'instruction de la demande peut se faire depuis l'espace personnel du contribuable. Le sens de la décision prise par le service est également mis en ligne, et un courrier écrit lui est adressé.

**Remarque** L'Administration peut également décider de ne pas statuer sur la demande et de la **soumettre d'office au tribunal compétent** (LPF, art. R 199-1, a. 3 ; CGI, ann. II, art. 408).

**2336** La notification d'une décision de rejet total ou partiel ouvre au contribuable un nouveau **délai de 2 mois** pour saisir le tribunal compétent (LPF, art. L 199 ; LPF, art. R 199-1).

**2337** Si l'Administration **n'a pas répondu dans le délai de 6 mois** (ou 9 mois en cas de prorogation), ni statué sur la réclamation, elle est considérée comme ayant pris une décision implicite de rejet de la réclamation.

**IMPORTANT** Le contribuable a alors la faculté de saisir le Tribunal mais **aucun délai de saisine** ne lui est alors opposable.

Si l'Administration répond à la réclamation, mais au-delà du délai de 6 mois (ou 9 mois), le contribuable doit alors saisir le tribunal compétent dans un délai de 2 mois de cette décision.

## B. – RECOURS DEVANT LES TRIBUNAUX

**2338** À l'issue de la phase administrative (V. **2320**), le contribuable peut porter son litige devant un Tribunal.

**2339** La particularité du contentieux fiscal est que les juridictions administratives et judiciaires se partagent les litiges fiscaux.

La juridiction compétente dépend de la **nature de l'impôt contesté** :

- en matière d'**impôts directs** et taxes sur le chiffre d'affaires (TVA et taxes assimilées) : **juridictions administratives** ;
  - La procédure relève ainsi du tribunal administratif, de la Cour administrative d'appel et du Conseil d'État.
- en matière de **droits d'enregistrement, droit de timbre, IFI et contributions indirectes** : **juridictions judiciaires**.
  - La procédure relève alors du Tribunal de grande instance, de la Cour d'appel et de la Cour de Cassation.

**2340** La saisine du tribunal administratif ou de grande instance intervient à l'intérieur d'un délai de 2 mois après la notification de la décision de l'Administration sur la réclamation contentieuse.

En cas l'absence de réponse ou de réponse après l'expiration du délai d'instruction de 6 mois, V. **2337**.

Ce délai de saisine est prorogé pour les personnes vivant hors de France métropolitaine (CJA, art. R 421-1) : **Pour les contribuables résidant dans les DOM ou les collectivités territoriales d'outre-mer**, le délai est prorogé d'un mois (soit 3 mois au total) :

- lorsque la demande est portée devant un **tribunal administratif qui a son siège en France métropolitaine** ou devant le Conseil d'État statuant en premier et dernier ressort, pour les personnes qui demeurent en Guadeloupe, en Guyane, à la Martinique, à La Réunion, à Saint-Barthélemy, à Saint-Martin, à Mayotte, à Saint-Pierre-et-Miquelon, en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna, en Nouvelle-Calédonie et dans les Terres australes et antarctiques françaises.
- lorsque la demande est présentée devant le tribunal administratif de Guadeloupe, de Martinique, de Guyane, de La Réunion, de Saint-Barthélemy, de Saint-Martin, de Mayotte, de Saint-Pierre-et-Miquelon, de la Polynésie française, de Wallis-et-Futuna ou de Nouvelle-Calédonie, pour les **personnes qui ne demeurent pas dans la collectivité territoriale dans le ressort de laquelle le tribunal administratif a son siège.**

**Pour les contribuables vivant à l'étranger** : le délai de saisine est prorogé de 2 mois supplémentaires (soit 4 mois au total).

**2341** Pour plus de détails sur la procédure :

- devant les juridictions administratives : voir BOI-CTX-ADM, 12 sept. 2012,
- devant les juridictions judiciaires : voir BOI-CTX-JUD, 12 sept. 2012.

## II. Recours gracieux

### ■ Sources

LPF, art. L 247 ; BOI-CTX-GCX, 12 sept. 2012

**2342** Des demandes gracieuses peuvent être adressées par les contribuables en vue d'obtenir une **mesure de bienveillance** de la part de l'Administration. Il peut s'agir de demandes de modération ou de remise totale, portant sur l'**imposition** elle-même, ou sur les **pénalités**.

L'Administration peut également, dans certaines limites et sous certaines conditions, prendre d'office des décisions de remises gracieuses en matière d'imposition ou de pénalités.

**2343 Objet des demandes gracieuses** - Les demandes de **remise gracieuse ou de modération portant sur un impôt** ne peuvent être accordées qu'en matière d'**impôts directs**, impôt sur le revenu et contribution économique territoriale principalement (BOI-CTX-GCX-10-20, 12 sept. 2012, § 110).

Ainsi, les demandes portant sur les impositions suivantes seront rejetées : TVA, droits d'enregistrement, taxe de publicité foncière, droits de timbre, et taxes assimilées à ces droits et taxes.

**IMPORTANT** Ces demandes ne seront susceptibles d'être accueillies que si le contribuable invoque des motifs de **gêne ou d'indigence** le mettant dans l'impossibilité de se libérer de sa dette envers le Trésor.

**2344** L'Administration n'accordera aucune remise gracieuse lorsqu'elle concerne des impôts dont le fondement est **contesté devant la juridiction contentieuse** avant qu'une décision définitive n'ait été prise (BOI-CTX-GCX-10-20, 12 sept. 2012, § 130).

**2345** Les demandes gracieuses portant sur les **pénalités** peuvent en revanche être formulées dans tous les domaines fiscaux sans restriction, et n'ont pas à être motivées par l'insolvabilité du contribuable.

Elles portent sur :

- les pénalités fiscales (majorations de droits, intérêts de retard) (V. **2306**) ;
- les frais de poursuite (CGI, art. 1912).

**2346** Deux procédures sont possibles concernant les pénalités :

➤ la **remise totale ou partielle** des pénalités afférentes à des impositions dont le recouvrement est devenu définitif ;

- Le recouvrement est considéré comme définitif lorsque les délais de réclamation ou de recours sont expirés ou encore lorsqu'une décision de justice irrévocable est intervenue.

➤ la **transaction** lorsque la demande porte sur des pénalités afférentes à des impositions dont le recouvrement n'est pas définitif.

- Le recouvrement n'est pas considéré comme définitif lors que les délais de recours contentieux ne sont pas expirés, ou lorsqu'une instance administrative ou judiciaire n'a pas encore fait l'objet d'une décision irrévocable, c'est-à-dire non susceptible d'appel ou de recours, étant entendu que les voies de recours extraordinaires autres que le recours en cassation (tierce opposition, requête civile, ...) ne doivent pas être prises en considération pour apprécier le caractère irrévocable de la décision.

**Remarque** La transaction est une convention passée entre le contribuable et l'Administration. Elle n'est pas envisageable lorsque l'Administration entend déposer une plainte pour **fraude fiscale** ou en cas d'**opposition à contrôle fiscal**.

De même, l'Administration refusera une demande de transaction portant sur :

- des amendes fixes encourues pour défaut de production ou production tardive d'un document (CGI, art. 1729 B-1) et pour omissions ou inexactitudes relevées dans les documents produits (CGI, art. 1729 B-2).
- l'amende encourue en matière d'opposition au droit de communication (CGI, art. 1734) (V. **2198**).

Une fois la transaction signée, aucun recours du contribuable contre l'impôt ou les pénalités n'est plus possible (la transaction « éteint les voies de recours »).

**2347 Procédure** – Les demandes gracieuses sont adressées au **service des impôts du lieu d'imposition**.

Aucune condition de **forme** ou de **délai** n'est imposée. Le contribuable adressera ainsi une lettre contenant les informations nécessaires à l'identification de sa dette et le contexte dans lequel la demande gracieuse s'inscrit. La demande est ensuite instruite par l'autorité compétente selon l'importance des sommes en cause (les inspecteurs des impôts ont en effet une délégation de signature pour un montant précis d'impôt).

Le contribuable peut être invité à présenter des compléments d'informations, voire à se présenter dans les locaux de l'Administration. Il a alors le droit de se faire assister par un conseil.

**2348 Délai de réponse** – En l'absence de réponse dans un délai de **2 mois**, l'Administration est réputée avoir rejeté le recours gracieux du contribuable.

Le délai de réponse de l'Administration est fixé à **4 mois** en matière de transaction, ou de demande de remise complexe.

**2349 Recours** – Les décisions faisant suite à une demande de remise ou de transaction peuvent être contestées par le contribuable selon la procédure administrative du **recours pour excès de pouvoir**.

Cette procédure est le recours de droit commun par lequel toute personne justifiant d'un intérêt peut demander l'annulation (mais non la réformation), par le seul juge administratif, d'une décision exécutoire illégale émanant soit d'une autorité administrative, soit d'un organisme privé agissant dans le cadre d'une mission de service public. Pour plus de détails sur cette procédure, (BOI-CTX-REP, 12 sept. 2012).



# Social

	n° §		n° §
<b>Protection sociale du professionnel</b>		<b>Personnel du cabinet</b>	
Principes d'affiliation et interlocuteurs sociaux .....	2350	Embauche .....	2622
Calcul et recouvrement des cotisations et contributions sociales .....	2390	Contrat de travail .....	2653
Prestations sociales garanties .....	2508	Rémunération .....	2695
		Durée du travail et congés.....	2726
		Obligations employeurs/salariés .....	2788
		Rupture du contrat .....	2823





# Protection sociale du professionnel

### Principes d'affiliation et interlocuteurs sociaux

I. Définition du groupe des professions libérales.....	2350	III. Procédure d'affiliation aux régimes sociaux.....	2383
II. Critères d'assujettissement aux régimes sociaux.....	2363		

### Calcul et recouvrement des cotisations et contributions sociales

I. Déclaration des revenus.....	2390	V. Modalités de recouvrement des cotisations et contributions obligatoires.....	2448
II. Assiettes et taux des cotisations sociales obligatoires.....	2402	VI. Cotisations de retraite supplémentaire et de prévoyance.....	2491
III. CSG et CRDS.....	2436		
IV. Contribution à la formation professionnelle.....	2443		

### Prestations sociales garanties

I. Prestations de l'assurance maladie-maternité-paternité.....	2508	IV. Retraite complémentaire obligatoire.....	2585
II. Couverture obligatoire invalidité-décès...	2534	V. Prestations familiales.....	2606
III. Retraite de base obligatoire.....	2546	VI. Formation professionnelle.....	2620

# Principes d'affiliation et interlocuteurs sociaux

## I. Définition du groupe des professions libérales

### A. – DIVERSITÉ DES PROFESSIONS LIBÉRALES

#### ■ Sources

CSS, art. L. 640-1

**2350** Selon la définition légale, les professions libérales « *groupent les personnes exerçant à titre habituel, de manière indépendante et sous leur responsabilité, une activité de nature généralement civile ayant pour objet d'assurer, dans l'intérêt du client ou du public, des prestations principalement intellectuelles, techniques ou de soins mises en œuvre au moyen de qualifications professionnelles appropriées et dans le respect de principes éthiques ou d'une déontologie professionnelle, sans préjudice des dispositions législatives applicables aux autres formes de travail indépendant* » (L. n° 2012-387 du 22 mars 2012, art. 29).

**2351** Sont ainsi concernées les personnes exerçant, ou ayant exercé en dernier lieu, l'une des professions ci-après :

- médecin, étudiant en médecine qui effectue des remplacements, chirurgien-dentiste, sage-femme, pharmacien, auxiliaire médical, psychologue, ergothérapeute, ostéopathe, chiropracteur, diététicien ;
- notaire, huissier de justice, commissaire-priseur judiciaire, syndic ou administrateur et liquidateur judiciaire agréé, greffier, expert devant les tribunaux, expert automobile, courtier en valeurs, personne physique agréée en qualité de mandataire judiciaire à la protection des majeurs (CASF, art. L. 472-1), arbitre devant le tribunal de commerce, expert-comptable, agent général d'assurances ;
- architecte, architecte d'intérieur, économiste de la construction, géomètre, ingénieur-conseil, maître d'œuvre ;
- artiste non rattaché au régime des salariés en qualité d'artiste-auteur (non mentionné à l'article L. 382-1 du Code de la sécurité sociale) ;
- guide conférencier ;
- vétérinaire ;
- moniteur de ski titulaire d'un brevet d'État ou d'une autorisation d'exercer mettant en œuvre son activité dans le cadre d'une association ou d'un syndicat professionnel, quel que soit le public auquel il s'adresse ;
- guide de haute montagne ;
- accompagnateur de moyenne montagne.

Cette liste, modifiée au 1<sup>er</sup> janvier 2018, est limitative et entraîne pour certaines professions désormais exclues du champ d'application des professions libérales, des changements d'affiliation aux régimes sociaux (V. **2358**).

**2352** Est également considéré comme professionnel libéral le **collaborateur libéral** qui, dans le cadre d'un contrat, exerce auprès d'un autre la même profession en lui apportant sa compétence technique, sans lien de subordination (V. **2375**).

### B. – PLURALITÉ DES RÉGIMES SOCIAUX

#### ■ Sources

CSS, art. L. 211-1, L. 311-3, L. 611-1, L. 646-1, L. 651-1, L. 652-1

**2353** Les professions libérales n'ayant été concernées que partiellement par le mouvement général de regroupement des régimes sociaux professionnels et bénéficiant encore de régimes autonomes en matière de retraite de base et complémentaire et d'invalidité-décès, relèvent par conséquent de plusieurs régimes sociaux de rattachement.

#### **2354**

**IMPORTANT** L'ancien régime spécifique d'assurance maladie des non-salariés non agricoles (artisans, commerçants et professions libérales), a été fusionné à effet du 1<sup>er</sup> juillet 2006 avec les régimes de retraite des professions non salariées artisanales et commerciales, à l'exclusion des professions libérales, pour donner naissance au Régime social des indépendants (RSI). Ainsi, le **professionnel libéral** était jusqu'au 31 décembre 2017 rattaché au RSI pour la seule couverture maladie-maternité-paternité.

**Le RSI a été supprimé à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018 et la protection sociale des indépendants intégrée progressivement au régime général** (L. n° 2017-1836, 30 déc. 2017, art. 15). Salariés et indépendants relèvent donc désormais du régime général, tout en se voyant appliquer certaines spécificités, en matière de cotisations comme de prestations, dans les domaines où les règles ne sont pas alignées. **Au sein du régime général, la couverture dédiée aux indépendants est dénommée « sécurité sociale des indépendants ».** Le professionnel libéral y est rattaché depuis cette date pour la couverture maladie-maternité-paternité. La gestion du recouvrement des cotisations dues à ce titre a été transférée à l'URSSAF. Parallèlement, les régimes de retraite et invalidité-décès spécifiques des professions libérales ont été maintenus. Ils sont gérés par la Caisse nationale d'assurance vieillesse des professions libérales (CNAVPL) et 10 sections professionnelles, qui constituent « l'organisation autonome d'assurance vieillesse des professions libérales ».

**Remarque** La CNAVPL est un organisme de droit privé chargé d'une mission de service public, sans but lucratif. Organisme de sécurité sociale, elle est soumise à la tutelle administrative du ministère des affaires sociales et de la santé.

Les régimes de retraite et invalidité-décès des **avocats non-salariés** sont quant à eux gérés par la Caisse nationale des barreaux français (CNBF).

Enfin, pour le paiement des CSG-CRDS, des cotisations personnelles d'allocations familiales et de formation professionnelle, et depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018, des cotisations maladie-maternité, l'URSSAF est l'interlocuteur du professionnel libéral. Les prestations familiales sont servies par les caisses d'allocations familiales (CAF).

## 1° Champ de compétence de la sécurité sociale des indépendants

**2355** Le professionnel libéral actif, dont l'avocat non salarié, relève à titre obligatoire du régime d'assurance maladie-maternité de la sécurité sociale des indépendants. À ce titre, il est redevable de la cotisation maladie-maternité, recouvrée par l'URSSAF depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018, selon les mêmes règles, garanties et sanctions que celles des cotisations des autres indépendants non agricoles.

Le retraité à titre personnel de la CNAVPL est également affilié à la sécurité sociale des indépendants pour la maladie, ainsi que le titulaire d'une pension de réversion de la CNAVPL.

Les caisses locales de la sécurité sociale des indépendants sont compétentes pour le paiement des prestations. À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020 (ou 1<sup>er</sup> janvier 2019 pour les indépendants débutant une activité à compter de cette date), les caisses primaires d'assurance maladie du régime des salariés prendront le relais.

**2356 Cas particulier des praticiens et auxiliaires médicaux conventionnés (PAMC)** – Les professions de santé conventionnées ont un régime spécifique d'assurance maladie-maternité-décès rattaché au régime général des salariés. Ils sont immatriculés à la caisse primaire d'assurance maladie du régime général du lieu d'exercice de leur activité, soit à leur demande, soit d'office par la caisse.

Sont concernés :

- les **médecins libéraux** conventionnés du secteur 1 ;
- les **médecins libéraux** exerçant dans un laboratoire privé d'analyses médicales ;
- les **chirurgiens-dentistes et sages-femmes** conventionnés ;
- les **auxiliaires médicaux** conventionnés exerçant dans le secteur libéral ;
- les **étudiants en médecine** qui effectuent des remplacements.

La condition de durée minimale d'activité conventionnée de 1 mois a été supprimée au 1<sup>er</sup> janvier 2018.

Sont également visés les **praticiens et auxiliaires médicaux retraités de la CNAVPL**, ainsi que leur **conjoint survivant**, à condition que leur activité ait été exercée pendant 5 ans dans le cadre de conventions conclues avec l'Union nationale des caisses d'assurance maladie (UNCAM).

**2357 Les médecins du secteur II et les podologues conventionnés** bénéficient toutefois d'un **droit d'option** :

- soit pour le régime des Praticiens et Auxiliaires Médicaux conventionnés (PAMC),
- soit pour la sécurité sociale des indépendants.

Ce choix a lieu lors du début d'activité ou en cas de modification de l'option conventionnelle. Il est irrévocable pendant la durée de l'option conventionnelle.

À l'instar des autres professionnels de santé, ces assurés restent affiliés à la CNAVPL pour leur couverture retraite et invalidité-décès.

Par ailleurs, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020 et sous réserve de la parution d'un décret d'application, seront dispensés de l'affiliation au régime des PAMC les médecins salariés et étudiants non thésés effectuant une activité accessoire de remplacement en libéral, dont les revenus ne dépasseront pas un seuil à fixer par décret. Pour simplifier et favoriser les activités de remplacement, les revenus de l'activité accessoire donneront lieu à déclaration et à paiement d'un taux global de cotisations, selon un rythme mensuel ou trimestriel, au moyen d'un télé-service (CSS, art. L. 642-4-2, I).

**2358 Cas particulier de certaines professions de services affiliées à la CIPAV** – La CIPAV est une section des professions libérales dédiée à la gestion des régimes de retraite et d'invalidité-décès de professions réglementées (architectes...), mais également de professions de service non réglementées qui sont, pour certaines d'entre

elles, proches des professions artisanales ou commerciales. C'est pourquoi les règles d'affiliation des personnes concernées sont modifiées depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018 : certaines **professions non réglementées sortent du champ de la CIPAV pour relever de l'assurance vieillesse et invalidité-décès de la sécurité sociale des indépendants** (et donc de la sécurité sociale des indépendants pour l'ensemble des risques). Ce changement d'affiliation s'est appliqué toutefois progressivement :

- au 1<sup>er</sup> janvier 2019, pour les professionnels concernés débutant leur activité à compter de cette date,
- depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018, pour ceux débutant leur activité en tant que **micro-entrepreneurs**,
- sur **option des intéressés affiliés à la CIPAV, entre le 1<sup>er</sup> janvier 2019 et le 31 décembre 2023**.

L'exercice de ce droit d'option sera soumis à la condition d'être à jour de ses cotisations sociales et prendra effet au 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivante. L'assuré pourra demander à bénéficier de taux spécifiques de cotisations au régime de retraite complémentaire, à fixer par décret.

## 2° Champ de compétence des URSSAF

**2359** Tout professionnel libéral est redevable auprès de l'URSSAF :

- de la **cotisation maladie-maternité** ;
- de la **cotisation personnelle d'allocations familiales**, même si l'activité libérale est accessoire ;
- des **CSG-CRDS** ;
- de la participation à la **formation professionnelle continue**.

**2360** En pratique, le professionnel libéral reçoit désormais un échéancier unique de l'URSSAF pour l'ensemble de ses cotisations et contributions sociales (à l'exception des cotisations de retraite et d'invalidité-décès, recouvrées par les sections professionnelles de la CNAVPL).

## 3° Champ de compétence de la CNAVPL et des sections professionnelles

**2361** Chaque profession libérale dispose d'un **régime de retraite complémentaire et d'invalidité-décès propre**, répondant à des règles de liquidation spécifiques (âge, montant, taux de réversion...) et géré par une section professionnelle. À chacune des **10 sections professionnelles** est rattaché un groupe de professionnels libéraux déterminé. Seule la CIPAV gère des professions hétérogènes puisqu'elle est habilitée à affilier tout professionnel libéral qui exerce une activité non classée et non expressément rattachée à une autre section. Sont concernés par exemple les musicothérapeutes, ostéopathes, etc.... Les professionnels affiliés à la CIPAV peuvent exercer leur activité sous le statut du **micro-entrepreneur** (V. **2424**).

Les sections professionnelles, toutes situées à Paris, ont une compétence nationale. Elles gèrent le recouvrement des cotisations de retraite de base et complémentaire et d'invalidité-décès de la ou des profession(s) de leur compétence.

### Liste et champ de compétence des sections professionnelles

Profession	Section	Site
Architecte, architecte d'intérieur, géomètre, ingénieur-conseil, technicien expert, professions diverses	CIPAV	www.cipav-retraite.fr
Agent général d'assurances, mandataire non salarié de l'assurance et de la capitalisation	CAVAMAC	www.cavamac.fr
Auxiliaire médical (infirmier, pédicure-podologue, kinésithérapeute, orthophoniste et orthoptiste)	CARPIMKO	www.carpimko.com
Dentiste, sage-femme	CARCDSF	www.carcdsf.fr
Expert-comptable, commissaire aux comptes, expert de justice agréé par la Cour de cassation ou inscrit près une Cour d'appel et précédemment affilié à la CAVEC et qui bénéficie à ce titre du statut de libéral)	CAVEC	www.cavec.fr
Médecin	CARMF	www.carmf.fr
Notaire	CPRN	www.cprn.fr
Officier ministériel, officier public et des compagnies judiciaires	CAVOM*	www.cavom.org
Pharmacien	CAVP	www.cavp.fr
Vétérinaire	CARVP	www.carpv.fr

\*détail des professions affiliées à la CAVOM :

- huissiers de justice, commissaires-priseurs judiciaires, greffiers près les tribunaux de commerce, administrateurs et mandataires judiciaires, commissaires-priseurs aux ventes volontaires, commissaires de justice ;
- pendant la durée de leur mission, les administrateurs provisoires, suppléants ou liquidateurs des études ou cabinets des professionnels affiliés à la CAVOM (arrêté 26 décembre 2018, annexe).

#### 4° Champ de compétence de la CNBF

**2362** Dès lors qu'il est inscrit à l'un des barreaux français de la Métropole ou d'un DOM, l'avocat non salarié est affilié de plein droit aux régimes de retraite de base, retraite complémentaire et invalidité décès gérés par la Caisse nationale des barreaux français (CNBF).

Est également affilié à cet organisme le conjoint collaborateur de l'avocat, qui cotise pour les mêmes risques (retraite de base, retraite complémentaire et invalidité décès), mais à un niveau de cotisations obligatoires très inférieur et avec une possibilité de choix pour des assiettes élargies.

Ce régime spécifique et autonome gère le recouvrement des cotisations et le paiement des prestations de ses assurés.

**Remarque** Relève également de la CNBF à titre obligatoire l'avocat salarié, pour la garantie retraite (base et complémentaire). Pour les couvertures maladie-maternité, invalidité-décès et accidents du travail, celui-ci est affilié au régime général.

## II. Critères d'assujettissement aux régimes sociaux

**2363** Seules les personnes physiques sont assujetties aux régimes de retraite et maladie des professions libérales. La personne morale n'est pas redevable, à titre personnel, des cotisations et contributions sociales dues par le professionnel libéral.

Par ailleurs, les professions concernées peuvent avoir un statut de salarié ou d'indépendant, qui va déterminer l'appartenance aux régimes sociaux des indépendants ou au régime général des salariés. Sont pris en compte les critères ci-après :

- modalités d'exercice de l'activité ;
- nature de la personne morale ;
- existence d'un mandat social ;
- statut majoritaire ou minoritaire.

**2364** Il existe une présomption de non salariat pour les personnes physiques immatriculées auprès de l'URSSAF pour le recouvrement des allocations familiales. Cette présomption peut être renversée si la preuve de l'existence d'un lien de subordination juridique est apportée.

Il est par ailleurs possible d'interroger l'URSSAF sur le caractère salarié ou non salarié de l'activité professionnelle.

Concernant le conjoint qui participe à l'activité du professionnel libéral, la détermination de ses régimes d'affiliation dépendra également du statut choisi, parmi trois statuts obligatoires (salarié, associé ou collaborateur).

### A. – STATUT JURIDIQUE

#### ■ Sources

CSS, art. L. 311-2 ; L. 311-3

#### 1° Statut juridique et régime social

**2365** La société d'exercice libéral (SEL) permet aux professionnels libéraux et aux avocats d'exercer leur activité sous la forme d'une société de capitaux. La profession doit toutefois être réglementée par un statut (législatif ou réglementaire) et le titre protégé.

Les différentes structures juridiques prévues par l'exercice d'une activité libérale sont les suivantes :

- société d'exercice libéral à responsabilité limitée (SELARL), avec ou sans associé unique ;
- société d'exercice libéral à forme anonyme (SELAFA) ;

- société d'exercice libéral par actions simplifiées (SELAS) ;
- société d'exercice libéral en commandite par actions (SELCA).

Le dirigeant et l'associé de société sont assujettis comme indépendants libéraux personnes physiques s'ils ont un statut non salarié.

À défaut, ils relèvent du régime général des salariés. Ils sont dans ce cas assimilés à des salariés, mais ils n'ont pas de contrat de travail, ne cotisent pas à l'assurance chômage et ne sont pas soumis aux règles légales ou conventionnelles du droit du travail.

### Statut juridique de la société et régime social du dirigeant

Statut	Régime des non-salariés	Régime général des salariés
EURL	- gérant associé unique - associé unique non gérant exerçant une activité dans l'EURL	gérant non associé rémunéré
SELARL – SARL	- gérant majoritaire ou appartenant à un collège de gérance majoritaire, même s'il ne touche aucune rémunération, et quel que soit le régime fiscal d'imposition - associé majoritaire non gérant exerçant une activité rémunérée au sein de la société	- gérant égalitaire ou minoritaire rémunéré, ou appartenant à un collège de gérance égalitaire ou minoritaire rémunéré* - associé minoritaire exerçant son activité dans le cadre d'un lien de subordination - gérant non associé rémunéré*
SCP	associé non salarié	associé sous contrat de travail
SELAFA <i>Société d'exercice libéral à forme anonyme</i> SELAS <i>Société d'exercice libéral par actions simplifiée</i>	administrateur (associé professionnel) exerçant au sein de la société	- président, à condition de percevoir une rémunération* - directeur général et directeur général délégué, à condition de percevoir une rémunération*
SELCA <i>Société d'exercice libéral en commandite par actions</i>	- gérant - associé commandité	
SCM <i>Société civile de moyens</i> SNC <i>société en nom collectif</i>	associés	

\* à défaut de rémunération, l'intéressé n'est assujéti à aucun régime. La rémunération ne doit pas être dérisoire par rapport au temps consacré à la société et aux responsabilités exercées. Si c'est le cas, elle sera assimilée à une absence de rémunération entraînant un refus d'assujettissement de la part des organismes sociaux. De même, ne sera pas assujéti le gérant dont le salaire, certes inscrit au bilan sur un compte de provisions pour pertes et charges, n'a pas été réellement mis à sa disposition par l'inscription à un compte personnel.

**2366** Pour compléter le tableau ci-dessus, il est important de noter que certains statuts sont interdits à certaines professions :

### Statut juridique autorisé selon la profession libérale exercée

Statut	Profession juridique	Profession de santé	Autre profession
Entreprise individuelle EIRL	Oui	Oui	Oui
EURL	Non	Non sauf pharmacien et biologiste	Oui
SARL	Oui	Non sauf pharmacien et biologiste	Oui
SELARL	Oui	Oui	Oui
SNC	Non	Non sauf pharmacien	Oui

Statut	Profession juridique	Profession de santé	Autre profession
SCP	Oui	Oui sauf pharmacien, sage-femme, orthopédiste, orthophoniste, pédicure, podologue	Oui
SAS	Non	Non	Oui
SASU	Non	Non	Oui
SEL	Oui	Oui	profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé (architecte, géomètre -expert...)

## 2° Appréciation de l'aspect majoritaire ou non de la gérance

**2367** Pour apprécier si une gérance est minoritaire ou majoritaire, sont comptabilisées :

- les parts détenues par le gérant en pleine propriété et usufruit (à l'exclusion de celles détenues en nue-propriété, sauf si l'usufruitier n'exerce pas les droits attachés à son usufruit) ;
- les parts détenues en indivision, uniquement lorsque le gérant dispose des pouvoirs qui lui sont attachés sur mandat du co-indivisaire, ou lorsqu'il se comporte vis-à-vis des tiers comme le représentant de fait ;
- l'ensemble des parts détenues par les différents gérants ;
- les parts détenues par les cogérants de droit (à l'exclusion de celles des cogérants de fait) ;
- les parts appartenant, en toute propriété ou en usufruit, au conjoint, quel que soit le régime matrimonial, ou au partenaire de PACS ;
- les parts appartenant aux enfants mineurs non émancipés.

En revanche, ne sont pas prises en compte les parts des enfants majeurs ou du concubin du gérant, même s'ils sont cogérants de fait.

**2368** Sous certaines conditions, les parts de sociétés interposées sont également prises en compte. Lorsque le gérant détient des parts dans une autre société qu'il contrôle, et que cette autre société détient des parts dans celle dont il est le gérant, les parts détenues par la seconde société sont comptabilisées avec celles du gérant.

**Exemple** Le capital social de 550 parts d'une société A est partagé entre 3 associés.

Mme Dupont, gérante, détient 250 parts

Mr Durand détient 150 parts

Une SARL B détient les 150 parts restantes.

Mme Dupont, également gérante de la société B, en détient 100 parts, et Mr Durand 200.

Les 150 parts du capital de la société A détenues par la société B doivent être ajoutées aux 250 parts de Mme Dupont seulement si celle-ci a le contrôle de la société B, c'est-à-dire si elle en est le représentant légal ET qu'elle détient plus de la moitié des parts.

La 1<sup>ère</sup> condition est remplie mais pas la 2<sup>ème</sup>. Par conséquent, Mme Dupont est minoritaire et doit être affiliée au régime des salariés.

## 3° Mandat social et contrat de travail

**2369** Certaines catégories de dirigeants peuvent cumuler un mandat social et un contrat de travail avec la société, sous réserve du respect de conditions strictes :

- occuper un poste de travail effectif,
- exercer à ce titre des fonctions distinctes de la gérance et dans le cadre d'un lien de subordination,
- percevoir un salaire.

Il convient dans ce cas d'opérer une distinction entre ce qui relève des fonctions liées au statut de mandataire social et les fonctions techniques. Il est ainsi possible de percevoir, d'une part, une rémunération au titre du mandat social exercé et, d'autre part, des gains tirés de l'activité professionnelle.

**2370** Ce cumul est autorisé pour :

- le dirigeant de SA et SAS,
- le gérant minoritaire ou égalitaire de SARL,
- le dirigeant de SEL sous forme anonyme.

Il est en revanche exclu pour le gérant majoritaire de SARL ou pour l'associé de société en nom collectif (SNC).



## B. – MODALITÉS D'EXERCICE

### ■ Sources

CSS, art. L. 311-2, L. 311-3, L. 640-1

### 1° Appréciation d'un lien de subordination

**2371** Les modalités d'exercice de la profession peuvent déterminer le statut de salarié ou d'indépendant selon qu'elles donnent lieu ou non à l'établissement d'un lien de subordination. Lorsqu'il est établi, celui-ci entraîne automatiquement le statut de salarié.

À titre d'exemple, ont ainsi été considérées comme libérales car exercées hors d'un lien de subordination les activités suivantes :

- **le médecin expert auprès de compagnies d'assurance**, qui examine les assurés à son cabinet personnel et fixe ses honoraires à l'intérieur d'une fourchette fixée par la compagnie (Cass. 2<sup>e</sup> civ., 7 oct. 2010, n° 09-69.830) ;
- **le médecin pratiquant des soins dans les locaux d'une mutuelle**, même s'il intervient sur la demande de cette mutuelle, avec le matériel et le concours du personnel de celle-ci (Cass. 2<sup>e</sup> civ., 16 nov. 2004, n° 03-30.262) ;
- **le médecin remplaçant**, libre d'organiser son activité dans le cadre des horaires d'ouverture de la structure, sans avoir à en référer au docteur remplacé, même s'il doit respecter le droit du travail applicable aux personnels salariés et rendre compte à la société de l'activité du cabinet (Cass. 2<sup>e</sup> civ., 21 juin 2012, n° 11-17.294) ;
- **l'infirmière anesthésiste effectuant des vacations dans une clinique** pour le compte de médecins anesthésistes, mais en l'absence de contrôles, sanctions et directives (Cass. 2<sup>e</sup> civ., 6 mars 2008, n° 06-21.742) ;
- **le conférencier**, qui choisit son thème d'intervention et sa rémunération en accord avec la société organisatrice, et n'est soumis à aucune directive ou contrôle dans l'exécution de sa prestation (Cass. soc., 13 nov. 1996, n° 94-13.187).

**2372** À l'inverse, dans le domaine de l'enseignement, ont été considérés comme exerçant leur activité dans un lien de subordination et assujettis au régime général des salariés :

- **l'enseignant** apportant son concours à un office culturel, dans le cadre d'une session de formation professionnelle, dispensant son enseignement à des stagiaires qu'il n'était pas libre de choisir, et devant se conformer aux directives de l'office fixant les conditions générales de travail (Cass. soc., 28 juin 2001, n°99-21.87) ;
- **l'expert-comptable, le commissaire aux comptes, l'avocat, le notaire assurant des formations**, dispensant les cours dans le cadre d'un programme imposé et sous le contrôle d'un directeur pédagogique, dans des locaux et selon des horaires et une rémunération déterminés par le centre de formation (Cass. soc., 7 juill. 1994, n° 91-17.232).

### 2° Cas particulier de l'expertise judiciaire

**2373** L'activité d'expertise, même irrégulière, est considérée comme indépendante car elle est exclusive d'un lien de dépendance, quel que soit le régime fiscal des revenus correspondants. C'est notamment le cas de l'activité d'expertise d'un **médecin inscrit sur la liste nationale des experts** et sur une liste près une cour d'appel, qui entraîne l'affiliation aux régimes sociaux des professions libérales (Cass. 2<sup>e</sup> civ., 25 oct. 2006, n°05-15.408).

**2374** En revanche, la personne **travaillant de façon occasionnelle au profit de l'État** ou d'organismes publics ou gérant un service public, doit être rattachée à la **sécurité sociale des salariés**. Sont notamment visés les **contrôleurs et experts judiciaires** désignés par le juge d'instruction et percevant une rémunération forfaitaire fixée par le Code de procédure pénale, ainsi que certains **médecins experts** auprès des commissions d'aide sociale, des commissions du permis de conduire, du contentieux technique ou encore des contrôles antidopage (CSS, art. D. 311-1).

Toutefois, lorsque leur participation au service public constitue le prolongement d'une activité libérale, certaines de ces personnes peuvent opter pour un rattachement des rémunérations correspondantes à leurs revenus d'activité libérale (CSS, art. D. 311-4).

Par ailleurs, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, les experts judiciaires désignés par les juridictions de l'ordre judiciaire pour accomplir une mission d'expertise indépendante sont exclus de l'affiliation au régime général s'ils sont déjà affiliés au régime des indépendants (L. n° 2018-1203, 22 décembre 2018, art. 29).

### 3° Cas particulier de la collaboration libérale

**2375** Le contrat de collaboration libérale permet à un professionnel d'exercer avec un confrère la même profession sans être associé ni salarié. Dans ce cadre, il exerce son activité en apportant sa compétence technique, tout en étant en totale indépendance, sans aucun lien de subordination.

Ce statut, auparavant limité aux avocats, est aujourd'hui étendu à l'ensemble des membres des professions libérales réglementées (L. n° 2005-882, 2 août 2005, art. 18).

Le collaborateur libéral est non-salarié. Son régime de protection sociale est identique à celui du professionnel libéral qui exerce son activité comme indépendant.

## C. – PLURIACTIVITÉ

### ■ Sources

CSS, art. L. 611-1, L. 640-1, L. 171-2-1, L. 171-3, L. 171-6, L. 171-6-1

**2376** Le professionnel libéral peut exercer simultanément plusieurs activités relevant de régimes de protection sociale distincts. L'affiliation aux régimes sociaux obéit alors aux règles suivantes :

#### Affiliation des pluriactifs

Activités	Maladie-maternité	Retraite de base et complémentaire	Allocations familiales
<b>Exercice simultané d'une activité non salariée et d'une activité salariée*</b>	Double affiliation, au régime général des salariés et à la sécurité sociale des indépendants Le régime de l'activité la plus ancienne sert les prestations L'assuré peut toutefois opter pour le régime de l'activité la plus récente	Double affiliation : - à la section professionnelle de la CNAVPL, - au régime général des salariés et à l'AGIRC	Versement à l'URSSAF de la cotisation personnelle d'allocations familiales, même si l'activité non salariée est accessoire
<b>Exercice simultané de plusieurs activités non salariées</b>	Affiliation au régime de l'activité non salariée la plus ancienne L'assuré peut toutefois opter pour le régime de l'activité la plus récente. L'option prend effet le 1 <sup>er</sup> jour du 2 <sup>e</sup> mois civil suivant la réception de sa demande	Affiliation au régime de protection sociale dont relève l'activité la plus ancienne	Versement à l'URSSAF de la cotisation personnelle d'allocations familiales, calculée sur l'intégralité des revenus professionnels non-salariés

\* par exemple, l'exercice simultané d'une activité de président du conseil d'administration d'une SA d'expertise comptable et d'une activité libérale de commissaire aux comptes entraîne l'affiliation de l'intéressé :

- aux régimes des indépendants en tant que commissaire aux comptes,
- et au régime général des salariés en tant que président du conseil d'administration de la SA.

## D. – STATUT DU CONJOINT PARTICIPANT À L'ACTIVITÉ

### ■ Sources

CSS, art. L. 644-1, L. 644-2, L. 661-1 ; C. com., art. L. 121-4 à L. 121-8

### 1° Statut obligatoire

**2377** Afin de protéger les conjoints participant à l'activité indépendante de l'assuré pendant de longues années, la loi n° 2005-882 du 2 août 2005 et le décret n° 2006-966 du 1<sup>er</sup> août 2006 ont rendu obligatoire pour ces

conjoints (très majoritairement des femmes), le choix entre les **trois statuts sociaux suivants** : **conjoint associé, conjoint salarié ou conjoint collaborateur**.

Le conjoint d'un professionnel libéral qui exerce, de manière régulière, une activité dans l'entreprise libérale est ainsi tenu d'opter pour un statut professionnel qui va entraîner l'affiliation à un régime social, conditionner l'étendue de sa protection sociale et le montant des charges sociales liées.

## 2° Conjoint salarié

**2378** Quelle que soit la forme de l'entreprise libérale, le conjoint salarié (marié ou pacsé) est assujéti au régime général, sous réserve de remplir trois conditions :

- participer effectivement à l'activité du professionnel libéral ;
- exercer une activité à titre professionnel et habituel ;
- percevoir un salaire.

Pour pouvoir choisir ce statut, l'entreprise doit établir un contrat de travail et des fiches de paye mensuelles. Le salaire doit correspondre à sa catégorie professionnelle ou, s'il n'exerce dans l'entreprise que des activités diverses ou une activité non définie par une convention collective, être au moins égal au SMIC. Le conjoint est soumis aux dispositions légales du droit du travail.

## 3° Conjoint associé

**2379** Le choix de ce statut n'est possible que si le professionnel libéral exerce son activité en société. Le conjoint est considéré comme associé dès lors qu'il détient des parts sociales dans la société et qu'il y exerce une activité régulière. Le conjoint associé relève du régime général des salariés s'il est dans l'un des cas suivants :

- conjoint associé rémunéré et ayant la qualité de membre d'un collège minoritaire ou égalitaire ;
- conjoint associé exerçant des fonctions dans les conditions du salariat.

À défaut, il est affilié aux régimes des indépendants.

**Remarque** Il convient de peser toutes les conséquences de ce statut, car il peut modifier celui de l'assuré lui-même et le changement de son régime d'affiliation. En effet, l'assuré gérant minoritaire de SARL peut devenir majoritaire du fait de la prise en compte dans ses parts de celles de son conjoint.

## 4° Conjoint collaborateur

**2380** Le statut de conjoint collaborateur est ouvert au conjoint qui remplit les conditions suivantes :

- exercer une activité régulière dans l'entreprise libérale, et ne pas exercer hors de l'entreprise une activité salariée supérieure à la moitié de la durée légale du travail, ni une activité indépendante ;
- ne pas percevoir de rémunération pour cette activité. Il ne doit être ni rémunéré ni associé.

Ce choix s'applique également au partenaire lié au professionnel libéral par un PACS. La perception d'une retraite ou d'allocations chômage ne fait pas obstacle au choix du statut de conjoint collaborateur.

**2381** Le conjoint ne peut être collaborateur que si le professionnel libéral remplit les conditions suivantes :

- il doit exercer son activité sous la forme juridique :
  - d'une entreprise individuelle ou EURL ;
  - d'une EURL ;
  - d'une SARL ;
  - d'une SELARL ;
- s'il exerce dans une société, il doit être gérant unique ou majoritaire, ou appartenir à un collège de gérance majoritaire ;
- la société ne doit pas compter plus de **20 salariés** : le nombre de salariés est indifférent dans l'entreprise individuelle mais, en revanche, il ne doit pas excéder ce seuil pour une société ; les salariés à temps partiel sont pris en compte au prorata de leur temps de présence. Si l'effectif de 20 salariés est dépassé pendant 24 mois consécutifs, l'assuré dispose de 2 mois pour demander au centre de formalités des entreprises (CFE) la radiation de la mention du conjoint collaborateur.

**2382** Le statut de conjoint collaborateur, qui est affilié aux mêmes régimes sociaux que le professionnel libéral, présente les avantages suivants :

- peu de formalités administratives (pas de contrat de travail) ;
- charges sociales à un coût limité ;
- protection sociale complète :
  - prise en charge des frais de santé maladie,
  - indemnités journalières en cas de maternité,

- droits personnels à retraite (de base et complémentaire),
- couverture en matière d'invalidité-décès,
- accès au plan d'épargne entreprise (PEE ou PERCO) s'il en existe un dans l'entreprise,
- adhésion au contrat d'assurance groupe Madelin seul ou avec le chef d'entreprise, pour des droits supplémentaires à retraite et prévoyance.

Le conjoint collaborateur, mentionné comme tel aux registres professionnels et dans les registres de publicité légale à caractère professionnel, bénéficie d'un **mandat légal** lui permettant d'accomplir les actes d'administration concernant les besoins de l'entreprise. Toutefois, sa responsabilité personnelle ne peut pas être engagée pour ses actes de gestion accomplis pour les besoins de l'entreprise, car il agit sous mandat du chef d'entreprise, seul responsable vis-à-vis des tiers.

**Tableau récapitulatif de l'affiliation du conjoint**

Statut	Maladie	Maternité-paternité	Retraite-invalidité-décès	Autre
<b>Associé</b>	Selon le cas : régime général des salariés ou sécurité sociale des indépendants	Selon le cas : régime général des salariés ou sécurité sociale des indépendants	Selon le cas : régime général des salariés ou CNAVPL ou CNBF	URSSAF
<b>Salarié</b>	Régime général des salariés			URSSAF
<b>Collaborateur</b>	Prise en charge des frais de santé Pas d'indemnités journalières maladie	sécurité sociale des indépendants pour les indemnités journalières maternité	- CNAVPL - ou CNBF	-

### III. Procédure d'affiliation aux régimes sociaux

#### A. – PROFESSIONNEL LIBÉRAL (HORS AVOCAT)

##### 📄 Sources

CSS, art.L. 643-1 A ; R. 643-1

**2383** L'ensemble des formalités à accomplir lors de la création d'entreprise puis au cours de l'activité, doivent être effectuées auprès du **Centre de formalités des entreprises (CFE)** grâce à un document précisant les éléments que doit compléter le dossier de déclaration, dans les 8 jours qui suivent le début d'activité. Le CFE territorialement compétent est celui du lieu d'exercice de l'activité.

En tant que CFE compétent pour les professions libérales, l'URSSAF est destinataire des déclarations relatives à la création de l'activité, au transfert du siège social et aux modifications de l'activité (changement de raison sociale, de nom patronymique, d'adresse de correspondance, de forme juridique, de capital, de dirigeant, d'activité). Le **CFE-URSSAF** doit également être informé en cas de cessation définitive de l'activité.

Le déclarant doit fournir également la mention du numéro de sécurité sociale du déclarant personne physique, le cas échéant la nature de l'activité exercée simultanément à l'activité déclarée, et la nature de la gérance lorsque l'activité est exercée sous forme de SARL.

En cas de société d'exercice libéral, le CFE compétent est le greffe du tribunal de commerce.

Les formalités peuvent être effectuées en ligne via les sites [www.cfe.urssaf.fr](http://www.cfe.urssaf.fr) ou [www.guichet-entreprises.fr](http://www.guichet-entreprises.fr)

**2384** L'immatriculation a lieu selon des modalités distinctes selon les régimes concernés :

- **Assurance retraite et invalidité-décès** : la date d'effet de l'immatriculation à la section professionnelle est le **premier jour du trimestre civil qui suit le début de l'activité professionnelle**.
- **Assurance maladie-maternité** : l'intéressé, s'il a un statut d'indépendant, est immatriculé à la sécurité sociale des indépendants dans le délai d'un mois à partir de la réception du bulletin d'immatriculation reçu du CFE-URSSAF. L'immatriculation prend effet à la **date de début d'activité**.

**2385** Lors de l'inscription au CFE-URSSAF, l'assuré devait jusqu'au 31 décembre 2018 faire le choix d'un **organisme conventionné (OC)**. Cet organisme du secteur de la mutualité ou des assurances assure pour le compte de ce dernier le **versement des prestations maladie-maternité-paternité jusqu'à la fin de l'année 2019**. A compter de 2020, le versement des prestations sera assuré par la caisse d'assurance maladie.

En revanche, tout professionnel libéral qui s'inscrit à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 est directement pris en charge par la caisse d'assurance maladie de son lieu de résidence.

## B. – AVOCAT

### 📖 Sources

CSS, art. L. 651-1, L. 652-1, L. 655-2 ; R. 723-31, R. 723-32

**2386** Avant le 1<sup>er</sup> mars de chaque année, chaque bâtonnier adresse à la CNBF la liste, arrêtée au 1<sup>er</sup> janvier, des avocats et des personnes morales inscrits au tableau ou admis au stage, précisant le domicile professionnel, la date de naissance de l'avocat, celle de son inscription au tableau ou de son admission au stage, le mode d'exercice, la structure juridique et la liste des associés éventuels et, le cas échéant, les coordonnées de l'employeur. Tout changement intervenant en cours d'année doit être signalé à la caisse par le bâtonnier.

L'avocat reçoit un numéro d'immatriculation et est affilié à la CNBF à effet de sa date d'inscription au tableau ou au stage.

Les dispositions relatives au circuit d'affiliation à la sécurité sociale des indépendants sont applicables aux avocats non-salariés.

## C. – CONJOINT COLLABORATEUR

### 📖 Sources

CSS, art. L. 661-1, L. 742-6, D. 742-36 à D. 742-40 ; C. com., R. 121-5

### 1° Affiliation obligatoire

**2387** Le choix, pour le conjoint du professionnel libéral, du statut de conjoint collaborateur, entraîne automatiquement son affiliation obligatoire au régime social de retraite et invalidité-décès dont dépend l'activité exercée par l'assuré, à savoir la section professionnelle à laquelle est affilié l'assuré, ou la CNBF si l'assuré est avocat. Le professionnel libéral doit adresser au centre de formalités des entreprises (CFE-URSSAF) la déclaration de l'option choisie par son conjoint, soit lors de l'immatriculation de l'entreprise, soit ultérieurement, par le biais d'une déclaration modificative, dans les deux mois à compter du respect des conditions prévues.

À l'inverse, lorsque les conditions d'affiliation du conjoint ne sont plus remplies, une déclaration doit également être effectuée auprès du CFE dans les 2 mois.

**2388** L'affiliation du conjoint collaborateur du professionnel libéral à la section professionnelle de la CNAVPL prend effet le premier jour du trimestre qui suit son début d'activité au sein de l'entreprise.

Toutefois, en cas d'option pour le partage avec l'assuré des revenus cotisés, l'affiliation est en principe avancée au 1<sup>er</sup> janvier de l'année au cours de laquelle il a débuté son activité, sans dérogation possible.

L'affiliation du conjoint collaborateur de l'avocat à la CNBF prend effet à la date de la réception de la déclaration au CFE.

**Remarque** En cas d'exercice en société, le choix du statut de conjoint collaborateur du gérant est porté à la connaissance des associés lors de la première assemblée générale suivante.

### 2° Affiliation volontaire

**2389** L'ancien conjoint collaborateur qui n'a plus cette qualité (suite à une séparation ou à la cessation d'activité de l'assuré), et dont l'affiliation obligatoire à ce titre a pris fin, peut s'affilier volontairement auprès de la CNAVPL ou de la CNBF, afin de continuer à se constituer des droits à retraite et s'assurer une couverture invalidité. Ils doivent pour cela remplir les deux conditions suivantes :

- ne pas pouvoir prétendre, en raison de leur âge, aux prestations vieillesse,
- ne pas exercer d'activité.

La demande d'adhésion doit être présentée, dans les 6 mois qui suivent la date d'effet de sa radiation à titre de cotisant obligatoire, à la section professionnelle où il était précédemment affilié.

L'affiliation volontaire prend effet :

- à compter du premier jour du trimestre civil qui suit la demande,
- ou à la date de la radiation, sur demande de l'intéressé.



# Calcul et recouvrement des cotisations et contributions sociales

## I. Déclaration des revenus

### ■ Sources

CSS, art. L 131-6-2 et L. 613-8 ; CSS, art. R. 131-1 ; CSS, art. R. 131-2 ; CSS, art. R. 133-30-2 ; CSS, art. D. 133-17 et D. 133-17-1

### A. – MODALITÉS DE DÉCLARATION

#### 1° Déclaration sociale des indépendants (DSI)

**2390** Le calcul des cotisations et contributions sociales se fait à partir des revenus que le professionnel libéral, dont l'avocat, doit déclarer, **en mai de chaque année, par le biais de la « déclaration sociale des indépendants » (DSI)**. Cette obligation de déclaration demeure lorsque les revenus sont nuls ou déficitaires. Dans ce cas, la mention « néant » doit être indiquée.

**Remarque** Le professionnel libéral ayant déclaré un revenu nul, ou n'ayant effectué aucune déclaration de revenu, pendant 2 années civiles consécutives, est automatiquement radié de la sécurité sociale des indépendants. Cette radiation prend effet au terme de la dernière année civile au titre de laquelle son revenu est connu.

La DSI s'impose également au professionnel libéral qui exerce son activité non salariée dans le cadre d'une société (gérant majoritaire de SELARL, associé exerçant au sein d'une SELARL, ...). Les données portées sur la DSI sont transmises aux sections professionnelles et à la CNBF pour le calcul des cotisations de retraite et d'invalidité-décès. Dans ce cadre, des conventions sont passées entre les URSSAF d'une part, et les sections professionnelles des professions libérales et la CNBF d'autre part.

**2391** La DSI doit être effectuée sur le **site internet** [www.net-entreprises.fr](http://www.net-entreprises.fr) (service gratuit avec inscription préalable), au plus tard à des dates fixées chaque année par arrêté.

**IMPORTANT** L'assuré est tenu de déclarer ses revenus, à partir de 2019, par voie dématérialisée quel que soit le montant de son dernier revenu professionnel connu.

**2392** L'assuré n'ayant pas déclaré ses revenus est redevable d'une cotisation calculée, à titre provisoire, selon la procédure de la **taxation d'office**.

► Pour les cotisations maladie-maternité du professionnel libéral, cette taxation est calculée sur la plus élevée des bases suivantes :

- moyenne des revenus des deux années précédant celle au titre de laquelle la déclaration devait être effectuée (ou du seul revenu déclaré en cas de début d'activité) ;
- 50 % du plafond annuel de la sécurité sociale.

► Lorsque la cotisation est calculée par l'URSSAF sur la base des revenus déclarés à l'administration fiscale, la pénalité pour retard de déclaration est portée à 10 %.

L'assiette retenue est **majorée de 25 %** dès la première année et pour chaque année consécutive non déclarée. Elle sert également au calcul des CSG et CRDS. Pour le calcul de la cotisation provisoire, les revenus déficitaires sont considérés comme nuls.

► Pour les cotisations d'assurance retraite et invalidité-décès, la section professionnelle procède d'office à leur appel sur le plafond maximum de chaque tranche de revenus.

**2393** Lorsque l'assuré déclare ses revenus au-delà de la date limite, les cotisations et contributions dues sont assorties d'une **pénalité de 5 % de leur montant**.

Enfin, l'assuré qui ne respecte pas l'obligation de déclaration par voie électronique, est soumis à une **majoration maximale de 0,2 %** du montant des sommes dont la déclaration a été effectuée selon un autre mode.

Notons toutefois que le déclarant qui commet pour la 1<sup>er</sup> fois une erreur ou retard involontaire relative à sa déclaration et qui rectifie dans les délais requis, peut bénéficier, selon des modalités à fixer par décret, **d'un droit à l'erreur qui le protège de toute sanction**. Ce droit ne s'applique pas en cas de mauvaise foi ou de fraude (L. n° 2018-727, 10 août 2018, art. 3).

## 2° Déclaration des revenus du micro-entrepreneur

**2394** Le micro-entrepreneur, qui doit communiquer son chiffre d'affaires périodiquement, est par conséquent dispensé de la DSI.

L'intéressé doit opter pour une **déclaration mensuelle ou trimestrielle** auprès du centre de formalités des entreprises (CFE) ou sur le site [www.lautoentrepreneur.fr](http://www.lautoentrepreneur.fr) lors de la déclaration d'activité, dans le délai d'1 mois suivant la date à laquelle il est soumis au régime micro-social (CSS, art. R. 133-30-1 et suiv.). L'option vaut pour l'année civile et est tacitement reconductible pour l'année suivante, sauf demande de l'intéressé formulée au plus tard lors de sa déclaration du 4<sup>e</sup> trimestre de N pour une application à N + 1.

Il communique ensuite chaque chiffre d'affaires trimestriel ou mensuel sur le formulaire Cerfa n° 13 690\*01, disponible sur les sites [www.net-entreprises.fr](http://www.net-entreprises.fr) ou [www.lautoentrepreneur.fr](http://www.lautoentrepreneur.fr)

La déclaration est adressée à l'URSSAF chaque dernier jour du mois qui suit l'échéance mensuelle, ou au plus tard les 30 avril, 31 juillet, 31 octobre et 31 janvier en cas d'option pour le versement trimestriel.

**2395** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, le micro-entrepreneur est tenu d'effectuer ses déclarations **par voie dématérialisée** quel que soit le montant de son dernier chiffre d'affaires annuel déclaré.

**2396** S'il manque à ses obligations déclaratives, l'intéressé s'expose à :

- une **pénalité égale à 1,5 % du plafond mensuel de sécurité sociale (PMSS)** arrondi à l'euro supérieur, pour chaque déclaration manquante, même en l'absence de cotisations dues, soit 51 € pour l'année 2019 ;
- une **taxation forfaitaire** annuelle sur la base des seuils de franchise de TVA (ramenée au trimestre ou au mois selon la périodicité choisie), et majorée par déclaration manquante. Lorsque la déclaration est effectuée postérieurement à la notification de cette taxation, le montant des cotisations dues est régularisé mais la pénalité de 1,5 % du PMSS est portée à 3 % du montant des cotisations dues (CSS, art. R. 133-30-2-2).

### Taxation forfaitaire par déclaration manquante

Déclaration	Base retenue	+ Majoration de la base par déclaration manquante
mensuelle	2 933 €	+ 5 %
trimestrielle	8 800 €	+ 15 %

## 3° Déclaration des revenus des praticiens et auxiliaires médicaux conventionnés

**2397** Les **praticiens et auxiliaires médicaux conventionnés** qui ne relèvent pas de la sécurité sociale des indépendants au titre de l'assurance maladie, doivent adresser une **déclaration spécifique** à l'URSSAF de leurs revenus professionnels non-salariés. Ils bénéficient en effet d'un régime spécifique d'assurance maladie-maternité-décès rattaché au régime général des salariés. Sont notamment concernés les médecins, chirurgiens-dentistes, sages-femmes et auxiliaires médicaux exerçant dans le cadre d'une convention médicale conclue avec la sécurité sociale.

Pour simplifier leurs démarches, la **déclaration de revenus à l'URSSAF et à la section professionnelle est commune et unique**. Elle doit être réalisée par voie dématérialisée sur le portail [www.net-entreprises.fr](http://www.net-entreprises.fr) pour les praticiens dont le revenu de l'année de référence dépasse 10 % du plafond annuel de la sécurité sociale (PASS) de l'année de déclaration.

Ils doivent s'inscrire préalablement sur le portail [net-entreprises](http://www.net-entreprises.fr) avec leur nom, prénom et numéro Siret.

En revanche, les praticiens conventionnés relevant de la sécurité sociale des indépendants au titre de la maladie-maternité continuent d'établir la DSI.

## 4° Déclaration des revenus de l'avocat libéral

**2398** L'avocat libéral doit effectuer une DSI auprès de l'URSSAF en vue du calcul de sa cotisation maladie, l'URSSAF transmettant à la CNBF les informations dont celle-ci a besoin, dans le mois suivant leur réception. Malgré tout, l'avocat doit également **déclarer chaque année ses revenus à la CNBF, et ce obligatoirement de manière dématérialisée**.



Doivent être déclarés le revenu professionnel net imposable (bénéfices non commerciaux, rémunération de gérant, dividendes pour partie...) réalisé au cours de l'année civile précédente, et les primes acquittées dans le cadre de contrats d'assurance Madelin.

**2399** En cas de non-déclaration, la CNBF peut réclamer le revenu à l'administration fiscale. Faute de réponse ou en cas d'inexactitude volontaire, elle effectue une **taxation d'office** de 10 % du montant des revenus à prendre en compte pour le calcul des cotisations, dans la limite des plafonds en vigueur.

L'avocat peut réclamer a posteriori une régularisation du calcul de ses cotisations de retraite, sur la base de son avis d'imposition ou d'un autre justificatif de revenus remis par l'administration fiscale.

## 5° Contrôle des revenus

**2400** L'ACOSS fixe les orientations en matière de contrôle des déclarations de revenus. Dans ce cadre, les organismes sociaux destinataires des déclarations de revenus sont **habilités à contrôler l'exactitude de ces déclarations**.

Par ailleurs, les URSSAF fixent des objectifs de contrôles pour les assurés ayant fait l'objet d'une taxation forfaitaire, en cas d'absence de déclaration des revenus.

Afin de faciliter ces vérifications, les agents de contrôle des différents organismes sociaux gérant un régime obligatoire sont habilités à se communiquer réciproquement tous les renseignements et documents utiles à leur mission de recouvrement des cotisations.

Les régimes sociaux peuvent également **obtenir tous documents et informations auprès des autorités judiciaires, de diverses administrations, notamment fiscale et préfectorale, et auprès des services de renseignements** (LPF, art. L. 152 ; CSS, art. L. 114-12 à L. 114-16-3). Les informations ainsi obtenues ont la même valeur que les données détenues en propre.

**2401** La non-déclaration par l'intéressé d'une partie de son chiffre d'affaires ou de ses revenus d'activité, et plus largement le défaut de toute déclaration obligatoire auprès des organismes fiscaux et de protection sociale, est constitutive du **délit de travail dissimulé par dissimulation d'activité** (C. trav., art. L. 8221-3).

L'assuré s'expose à des peines maximales d'emprisonnement de 3 ans et d'amende de 45 000 € (225 000 € pour une personne morale), ainsi qu'à des peines complémentaires telle que l'annulation des aides publiques, ainsi que l'annulation, partielle ou totale selon la gravité des faits, des exonérations et réductions de cotisations et contributions sociales au titre des rémunérations versées à ses salariés éventuels.

En peine complémentaire à une condamnation pénale définitive au titre d'une dissimulation d'activité, le juge peut enfin prononcer l'inscription pour 2 ans au plus, sur le site internet du Ministère du travail, des coordonnées de la personne condamnée et du motif de la peine.

## II. Assiettes et taux des cotisations sociales obligatoires

### 📖 Sources

CSS, art. L. 131-6 à L. 131-6-2 ; CSS, art. L. 613-7 ; CSS, art. L. 633-1 ; CSS, art. L. 642-1 ; CSS, art. L. 644-1 ; CSS, art. L. 644-2 ; CSS, art. L. 645-2 ; CSS, art. L. 645-3 ; CSS, art. L. 646-3 ; CSS, art. L. 652-6 à L. 652-10 ; CSS, art. L. 654-2 ; CSS, art. L. 742-6

### A. – REVENUS SERVANT D'ASSIETTE

**2402** Les cotisations et contributions sociales dues par les professionnels libéraux sont calculées sur les **revenus professionnels provenant de l'activité libérale, soumis à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices non commerciaux**, sans qu'il soit tenu compte des plus-values et moins-values professionnelles à long terme et des reports déficitaires.

Ces revenus professionnels correspondent aux bénéfices de l'entreprise, si l'assuré exerce en entreprise individuelle, ou à la part des bénéfices de l'assuré si celui-ci exerce dans le cadre d'une société soumise à l'impôt sur le revenu.

S'il exerce dans le cadre d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés, l'assiette est égale à sa rémunération. Les **dividendes** éventuellement versés sont soumis à cotisations pour leur part supérieure à 10 % du capital

social. Enfin, les cotisations aux régimes facultatifs « Madelin » sont réintégrées dans l'assiette des cotisations sociales obligatoires.

**2403** Les cotisations dues au titre de N sont appelées à titre provisionnel sur les revenus de l'année N-2, puis ajustées sur les revenus de N-1.

Afin de s'approcher au plus près de la réalité des revenus des professionnels libéraux, les cotisations provisionnelles de l'année N, appelées en début d'exercice sur la base du revenu de N-2, sont recalculées dès juillet de N, sur la base du revenu de N-1.

**En pratique** À titre d'exemple, la cotisation 2019 est calculée à titre provisoire sur le revenu professionnel de 2017. Dès juillet 2019, elle est recalculée sur le revenu déclaré de 2018 (sauf si elle a été calculée sur le revenu estimé par l'assuré pour 2019). Le remboursement éventuel a lieu au plus tôt en cas de trop versé et, dans le cas contraire, les cotisations à verser en plus par l'assuré sont étalées sur le troisième trimestre 2019.

**2404** Les cotisations et contributions provisionnelles ainsi établies au titre de l'année N sont ensuite régularisées sur la base du revenu réel de N, pour donner lieu au montant de la cotisation définitive.

Cette régularisation intervient à l'exercice N + 1, dès connaissance des revenus de N.

Font l'objet de la régularisation sur les revenus de N :

- la cotisation d'assurance maladie-maternité due à l'URSSAF ;
- la cotisation d'allocations familiales due à l'URSSAF ;
- les CSG-CRDS dues à l'URSSAF ;
- la contribution à la formation professionnelle due à l'URSSAF ;
- la cotisation de retraite de base due à la section professionnelle ou à la CNBF ;
- la cotisation de retraite complémentaire due à la CNBF.

En revanche, ne sont pas régularisées :

- la cotisation de retraite complémentaire due à la section professionnelle de la CNAVPL (montants forfaitaires ou calculés sur N-2 ou N-1 à titre définitif (V. 2407 et 2408) ;
- la cotisation d'invalidité-décès due à la section professionnelle de la CNAVPL ou à la CNBF (montants forfaitaires (V. 2409) ;
- les cotisations du micro-entrepreneur (V. 2425) ;
- les cotisations du conjoint collaborateur (V. 2426).

**2405** Le professionnel libéral, y compris l'avocat, peut demander que ses cotisations provisionnelles soient calculées sur les revenus estimés de l'année en cours. Ces cotisations provisionnelles sont ensuite régularisées en fonction des montants définitifs des revenus professionnels réellement perçus, une fois la DSI transmise. Si le revenu définitif s'avère supérieur de plus d'un tiers au revenu estimé, il devra régler une majoration de retard :

- appliquée sur la différence entre les cotisations provisionnelles réellement dues et celles calculées sur le revenu estimé ;
- et égale à :
  - 5 % lorsque le revenu définitif est inférieur ou égal à 1,5 fois le revenu de l'année considérée,
  - 10 % lorsqu'il est supérieur à 1,5 fois le revenu de l'année considérée.

Le cotisant peut en être exonéré s'il fournit tout élément de nature à justifier son estimation soit au moment de sa demande, soit au plus tard le 15<sup>e</sup> jour suivant la notification du montant des cotisations finalement dues.

Toutefois, l'application de cette majoration est suspendue à titre expérimental au titre des exercices 2018 et 2019 (CSS, art. L. 131-6-2, al. 4, mod. L. n° 2017-1836, 30 déc. 2017, art. 15, XVII).

Par ailleurs, à titre expérimental pour l'année civile 2019, le cotisant peut demander une modulation de ses cotisations et contributions sociales en temps réel, lui permettant d'ajuster ses acomptes au mois le mois en fonction de son activité et télé-régler les cotisations correspondantes via un télé-service auquel il aura adhéré (mécanisme dit « d'auto-liquidation »). Une régularisation annuelle sera, le cas échéant, opérée une fois établi le compte définitif du cotisant (L. n° 2017-1836, 30 déc. 2017, art. 15, XVII ; D. n° 2018-533, 27 juin 2018 ; L. n° 2018-1203, 22 déc. 2018, art. 22, III).

Dans ce cadre, le professionnel peut :

- déclarer entre le 1<sup>er</sup> et le 22 de chaque mois de 2019, les sommes qui serviront de base au montant mensuel de la cotisation provisionnelle, telles qu'il peut les estimer sur le mois considéré, en tenant compte notamment de son chiffre d'affaires et de ses charges déductibles ;
- recevoir communication sans délai du montant des cotisations et contributions sociales provisionnelles pour la période correspondante et, le cas échéant, des versements régularisateurs dus au titre de 2018 ;
- régler les cotisations par télépaiement au plus tard le 22 du même mois.

Sont exclus de ce dispositif les professionnels débutant leur activité en 2018 ou en 2019.

## B. – RÉCAPITULATIF DES ASSIETTES ET TAUX PAR PROFESSION

**2406 Cas général** – Les différents **taux** de cotisations et contributions sont appliqués sur les assiettes qui, selon les risques, sont réparties ou non par tranches et sont ou non plafonnées, selon le tableau récapitulatif ci-après :

### Taux et assiettes des cotisations et contributions sociales 2019

	Revenu	Taux
Maladie-maternité – URSSAF	totalité des revenus professionnels	revenu professionnel inférieur à 44 576 € (1,1 PASS*) : taux progressif entre 1,5 % et 6,50 %, calculé selon la formule suivante : taux = $[(6,50 \% - 1,50 \%) / (1,1 \text{ PASS})] \times \text{revenu d'activité} + 1,5 \%$
		revenu professionnel supérieur ou égal à 44 576 € (1,1 PASS) : 6,50 %
CSG-CRDS – URSSAF	totalité des revenus professionnels + cotisations sociales obligatoires	CSG : 9,20 % CRDS : 0,50 %
Allocations familiales – URSSAF	totalité des revenus professionnels	revenu inférieur à 44 576 € (1,1 PASS) : 0
		revenu compris entre 44 576 € et 56 734 € (1,4 PASS) : taux progressif entre 2,15 % et 3,15 % calculé selon la formule suivante : taux = $(3,1 / 0,3 \text{ PASS}) \times (\text{revenu d'activité} - 1,1 \text{ PASS})$
		revenu au-delà de 56 734 € (1,4 PASS) : 3,10 %
Retraite de base – section professionnelle de la CNAVPL	revenu jusqu'à 40 524 € (1 PASS)	8,23 %
	revenu jusqu'à 202 620 € (5 PASS)	1,87 %
Retraite de base – CNBF**	revenu dans la limite de 291 718 € (7 fois la limite de la 1 <sup>ère</sup> tranche du régime de retraite complémentaire)	3,10 %
Retraite complémentaire – section professionnelle de la CNAVPL ou CNBF	Varie selon les professions (V. <b>2407</b> et <b>2408</b> )	
Invalidité-décès – section professionnelle de la CNAVPL ou CNBF	Varie selon les professions (V. <b>2409</b> )	
Contribution pour la formation professionnelle au titre de 2019 – URSSAF, payable en novembre 2019	40 524 € (1 PASS 2019)	0,25 %

\*plafond annuel de la sécurité sociale 2019

\*\*l'avocat est redevable en 2018, outre la cotisation proportionnelle, de droits de plaidoirie (13 euros) et d'une cotisation forfaitaire (281 € la 1<sup>ère</sup> année ; 564 € la 2<sup>e</sup> année ; 885 € la 3<sup>e</sup> ; 1 206 € la 4<sup>e</sup> ; 1 206 € la 5<sup>e</sup> et 1 540 € à partir de la 6<sup>e</sup>). Chiffres 2019 non publiés au 20 janvier 2019

**2407** Les taux et assiettes des cotisations de retraite complémentaire des professionnels libéraux, qui diffèrent selon les professions, sont récapitulés dans le tableau ci-dessous.

### Taux et assiettes des cotisations de retraite complémentaire (hors professions conventionnées et avocats)

Profession	Cotisation 2019
<b>Médecin (CARMF)</b>	9,80 % du revenu N-2, plafonné à 3,5 PASS (soit à 141 834 €)
<b>Dentiste et sage-femme (CARCDSF)</b>	cotisation forfaitaire : 2 652 € cotisation proportionnelle : 10,65 % du revenu N-2 compris entre 0,85 PASS et 5 PASS
<b>Auxiliaire médical (CARPIMKO)</b>	cotisation forfaitaire : 1 616 € cotisation proportionnelle : 3 % du revenu N-2 compris entre 25 246 € et 173 379 €

Profession	Cotisation 2019
<b>Pharmacien (CAVP)</b>	<p>Pour toutes les classes de cotisation, une part gérée en répartition égale à 5 825 €, à laquelle s'ajoute une part gérée en capitalisation dont le montant varie selon la classe :</p> <p>cotisation de référence : 1 165 €</p> <p><b>classe 3</b> : moyenne des revenus inférieure ou égale à 2 PASS : 2 330 € (soit un total de 8 155 €)</p> <p><b>classe 5</b> : moyenne des revenus entre 2 et 2,75 PASS : 4 660 € (soit un total de 10 485 €)</p> <p><b>classe 7</b> : moyenne des revenus entre 2,75 et 3,50 PASS : 6 990 € (soit un total de 12 815 €)</p> <p><b>classe 9</b> : moyenne des revenus entre 3,50 et 4,25 PASS : 9 320 € (soit un total de 15 145 €)</p> <p><b>classe 11</b> : moyenne des revenus entre 4,25 et 5 PASS : 11 650 € (soit un total de 17 475 €)</p> <p><b>classe 13</b> : moyenne des revenus supérieure à 5 PASS : 13 990 € (soit un total de 19 805 €)</p> <p>Les cotisations sont déterminées en fonction du revenu d'activité et l'assuré est obligatoirement inscrit dans la classe de cotisation correspondant à la moyenne annuelle de ses revenus non-salariés de la 4<sup>e</sup> à la 2<sup>e</sup> année précédente.</p>
<b>Vétérinaire (CARVP)</b>	<p><b>classe B</b> (revenu N - 2 inférieur à 64 395 €) : 7 507,20 €</p> <p><b>classe C</b> (revenu N - 2 de 64 395 à 85 860 €) : 9 384 €</p> <p><b>classe D</b> (revenu N - 2 supérieur à 85 860 €) : 11 260,80 €</p> <p>En fonction de leurs revenus, les vétérinaires peuvent demander à cotiser dans une classe inférieure (V. § 2471).</p>
<b>Expert-comptable et commissaire aux comptes (CAVEC)</b>	<p><b>classe A</b> (revenu N-2 jusqu'à 16 190 €) : 639 €</p> <p><b>classe B</b> (revenu N-2 jusqu'à 32 350 €) : 2 396 €</p> <p><b>classe C</b> (revenu N-2 jusqu'à 44 740 €) : 3 780 €</p> <p><b>classe D</b> (revenu N-2 jusqu'à 64 560 €) : 5 910 €</p> <p><b>classe E</b> (revenu N-2 jusqu'à 79 040 €) : 9 423 €</p> <p><b>classe F</b> (revenu N-2 jusqu'à 94 850 €) : 14 375 €</p> <p><b>classe G</b> (revenu N-2 jusqu'à 132 780 €) : 15 972 €</p> <p><b>classe H</b> (revenu N-2 supérieur à 132 780 €) : 19 965 €</p>
<b>Architecte, ingénieur, technicien expert et conseil (CIPAV)</b>	<p>2018 (chiffres 2019 non publiés au 20 janvier 2019)</p> <p><b>classe A</b> (revenu N-2 jusqu'à 26 580 €) : 1 315 €</p> <p><b>classe B</b> (revenu N-2 de 26 581 € à 49 280 €) : 2 630 €</p> <p><b>classe C</b> (revenu N-2 de 49 281 € à 57 850 €) : 3 945 €</p> <p><b>classe D</b> (revenu N-2 de 57 851 € à 66 400 €) : 6 575 €</p> <p><b>classe E</b> (revenu N-2 de 66 401 € à 83 060 €) : 9 205 €</p> <p><b>classe F</b> (revenu N-2 de 83 061 € à 103 180 €) : 14 465 €</p> <p><b>classe G</b> (revenu N-2 de 103 181 € à 123 300 €) : 15 780 €</p> <p><b>classe H</b> (revenu N-2 supérieur à 123 300 €) : 17 095 €</p> <p>Possibilité d'opter pour la classe immédiatement supérieure</p>
<b>Officier ministériel, officier public (CAVOM)</b>	<p>Cotisation calculée sur le revenu professionnel, dans la limite de 4 PASS, majorée d'1 PASS supplémentaire chaque année jusqu'à 8 PASS en 2020 (D. n° 2015-1875, 30 déc. 2015 ; Statuts mod. A. 30 déc. 2015).</p> <p>Taux de 12,50 % dans la limite de 6 PASS (7,50 % dans la limite de 6 PASS pour les professions affiliées également au régime général et visées au CSS, art. L. 642-4-1).</p> <p>Sur option de l'assuré, la cotisation peut être majorée de 20 % en vue d'ouvrir des droits à pension complémentaire de réversion.</p>
<b>Agent général d'assurances (CAVAMAC)</b>	<p>8,16 % des commissions et rémunérations de N-1 plafonnées à 502 254 € (dont 3 % à la charge des compagnies mandantes et 5,16 % à la charge de l'assuré)</p>
<b>Notaire (CPRN)</b>	<p>Chaque notaire en activité est tenu de cotiser aux 2 sections suivantes :</p> <p><b>section C</b> : 4,10 % de la moyenne des produits de base de l'office des 3 dernières années (dans la limite de 3 fois la moyenne générale des produits des Études de France)</p> <p><b>section B</b> : option parmi 8 classes de cotisations :</p> <p><b>classe 1</b> (tranche produits jusqu'à 52 %) : 2 240 €</p> <p><b>classe 2</b> (tranche produits jusqu'à 65 %) : 4 322 €</p> <p><b>classe 3</b> (tranche produits jusqu'à 76 %) : 6 483 €</p> <p><b>classe 4</b> (tranche produits jusqu'à 89 %) : 8 644 €</p> <p><b>classe 5</b> (tranche produits jusqu'à 102 %) : 10 805 €</p> <p><b>classe 6</b> (tranche produits jusqu'à 121 %) : 12 966 €</p> <p><b>classe 7</b> (tranche produits jusqu'à 154 %) : 15 127 €</p> <p><b>classe 8</b> (tranche produits &gt; 154 %) : 17 288 €</p>

**2408 Spécificités des cotisations de l'avocat** – Les cotisations de retraite complémentaire de l'avocat non salarié sont calculées en fonction :

- des revenus professionnels répartis en 5 tranches ;
- et pour chaque tranche de revenus, de 6 classes optionnelles de cotisations ;
- récapitulées dans le tableau ci-dessous.

Il faut noter que depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018, le nombre de classes de cotisations est réduit de 6 à 5 (Règl. rég. compl., art. 23 et 24)

**Taux et assiettes des cotisations de retraite complémentaire de l'avocat 2018**  
(chiffres 2019 non publiés au 20 janvier 2019)

Classe	jusqu'à 41 674 €	de 41 675 à 83 348 €	de 83 349 à 125 022 €	de 125 023 à 166 696 €	de 166 697 à 208 370 €
<b>C1</b>	3,60 %	7,20 %	8,20 %	9,20 %	10,20 %
<b>C2</b>	4,40 %	8,65 %	10 %	11,40 %	12,75 %
<b>C3</b>	5,20 %	10,10 %	11,85 %	13,60 %	15,30 %
<b>C4</b>	6,00 %	11,60 %	13,70 %	15,80 %	17,90 %
<b>C4+</b>					20,40 %

**2409** Les taux et assiettes des cotisations d'invalidité-décès des avocats non-salariés et des professionnels libéraux, qui diffèrent selon les professions, sont récapitulés dans le tableau ci-dessous.

**Taux et assiettes des cotisations d'invalidité-décès**

Profession	Cotisation 2019
<b>Médecin (CARMF)</b>	A : R inférieur au plafond de la sécurité sociale (631 €) B : R entre 1 et 3 plafonds (738 €) C : R égal ou supérieur à 3 plafonds (863 €)
<b>Dentiste (CARCDSF)</b>	cotisation forfaitaire obligatoire : 1 083,40 €
<b>Sage-femme (CARCDSF)</b>	classe A minimale obligatoire (91 €), B (182 €) et C (273 €)
<b>Auxiliaire médical (CARPIMKO)</b>	Cotisation forfaitaire unique obligatoire (670 €)
<b>Pharmacien (CAVP)</b>	Cotisation unique forfaitaire fixée chaque année (598 €)
<b>Vétérinaire (CARVP)</b>	classe obligatoire « minimum » (390 €) • 2 classes optionnelles « confort medium » (780 €) « sécurité maximum » (1 170 €) Montants spécifiques des 2 classes optionnelles pour les moins de 35 ans pendant les 3 premières années : 647,40 € et 780 €. Cotisations indexées sur l'acte médical vétérinaire (AMV). Cotisations facultatives pour les plus de 65 ans.
<b>Expert-comptable et commissaire aux comptes (CAVEC)</b>	classe 1 (revenu N-2 jusqu'à 16 190 €) : 288 € classe 2 (revenu N-2 jusqu'à 44 740 €) : 396 € classe 3 (revenu N-2 jusqu'à 79 040 €) : 612 € classe 4 (revenu N-2 supérieur à 79 040 €) : 828 €
<b>Architecte, ingénieur, technicien expert et conseil (CIPAV)</b>	2018 (chiffres 2019 non publiés au 20 janvier 2019) classe A forfaitaire obligatoire (76 €) 2 classes optionnelles forfaitaires B (228 €) et C (380 €) Dispense de cotisations si revenu de l'année précédente inférieur à un seuil. Cotisation facultative après 65 ans si conjoint de moins de 65 ans ou enfants à charge de moins de 21 ans ou handicapés majeurs.
<b>Officier ministériel, officier public (CAVOM)</b>	1 classe obligatoire (classe 2) : 520 € 4 classes facultatives : classe 1 (possible uniquement en cas de cotisation en classe spéciale au régime de retraite complémentaire) : 260 € classe 3 : 910 € classe 4 : 1 300 € classe 5 : 1 820 €
<b>Agent général d'assurances (CAVAMAC)</b>	taux de cotisation de 0,70 % des commissions et rémunérations brutes de l'année civile précédente, dans la limite d'un plafond égal à 490 482 €
<b>Notaire (CPNR)</b>	2018 (chiffres 2019 non publiés au 20 janvier 2019) 369 € au titre de la 1 <sup>re</sup> à la 3 <sup>e</sup> année, 552 € au titre de la 4 <sup>e</sup> à la 6 <sup>e</sup> année, 883 € à partir de la 7 <sup>e</sup> année.
<b>Avocat non salarié (CNBF)</b>	2018 (chiffres 2019 non publiés au 20 janvier 2019) 55 € au titre de la 1 <sup>re</sup> à la 4 <sup>e</sup> année, 137 € à partir de la 5 <sup>e</sup> année et pour l'avocat de plus de 65 ans.

**2410 Spécificités des cotisations du professionnel de santé conventionné** – Les professions de santé conventionnées bénéficient en matière de retraite du régime « avantage social vieillesse » (ASV). Sont concernés les médecins, chirurgiens-dentistes, sages-femmes, auxiliaires médicaux et directeurs de laboratoires privés d'analyses médicales non médecins.

L'ASV est financé par une cotisation forfaitaire annuelle, en complément de laquelle peut être appelée une cotisation dite « d'ajustement », proportionnelle aux revenus conventionnels de N-2 plafonnés, qui ne donne pas lieu à l'acquisition de points supplémentaires, sauf décision des sections professionnelles concernées.

La cotisation forfaitaire est obligatoire même si l'intéressé exerce son activité au sein d'une société d'exercice libéral, dès lors que la convention s'applique à la société et à ses membres (Cass. 2<sup>e</sup> civ., 21 juin 2006, n° 04-30.743).

#### Cotisations 2019 du régime ASV des professionnels de santé conventionnés

Profession	Cotisation forfaitaire à la charge de l'assuré	Cotisation d'ajustement à la charge de l'assuré
Médecin secteur 1	1 691 €	1,20 % du revenu N - 2 limité à 5 PASS (202 620 €)
Médecin secteur 2	5 073 €	3,60 % du revenu N - 2 limité à 5 PASS (3,80 % en 2020)
Chirurgien-dentiste et sage-femme)	chirurgien-dentiste : 1431 € sage-femme : 260 €	-0,55 % du revenu N -2 limité à 5 PASS -pas de cotisation forfaitaire
Auxiliaire médical	192 € (2018)	0,16 % du revenu N - 2 limité à 5 PASS (2018)
Directeur non médecin de laboratoire privé d'analyses médicales*	576 €	0,15 % du revenu N - 2 limité à 5 PASS

\* Affiliation obligatoire lorsque l'activité de biologiste directeur de laboratoire est conventionnée et exercée à titre principal. Régime géré par la section professionnelle des pharmaciens

**2411** Sur le plan de la **maladie-maternité-décès**, les professionnels de santé conventionnés relèvent d'un régime spécifique « PAMC » rattaché au régime général des salariés. La cotisation, qui est due à compter de la date d'affiliation à l'Urssaf, est calculée sur la base des **revenus nets tirés de l'exercice de la profession en clientèle privée**. Le bénéfice de référence est celui de N-2.

À noter que l'intéressé relève désormais d'un compte URSSAF unique et reçoit un échéancier unique pour l'ensemble des cotisations et contributions dues à l'URSSAF, en tant que PAMC (maladie-maternité) et en tant que professionnel libéral (AF, CFP, CSG-CRDS).

Le taux est fixé à **6,50 % pour 2019**.

S'y ajoute une **cotisation de solidarité** due à la sécurité sociale des indépendants, au taux de 3,25 %, sur les seuls revenus issus des dépassements d'honoraires ou d'actes non remboursés.

**Remarque** Un praticien ou un auxiliaire médical conventionné qui perçoit des revenus à la fois d'une activité conventionnée et d'une activité non conventionnée est affilié et cotise simultanément au régime des PAMC au titre des revenus conventionnés, et à la sécurité sociale des indépendants au titre des revenus non conventionnés.

**2412** Les **caisses d'assurance maladie participent au financement des cotisations de l'assuré au régime ASV** (à l'exception du médecin secteur II), à hauteur des deux tiers environ pour la cotisation forfaitaire, et de la moitié pour la cotisation d'ajustement.

Elles participent également au **financement de la cotisation maladie** à hauteur d'un plafond fixé à 6,40 %, pour les revenus conventionnés nets de dépassements d'honoraires et ceux perçus dans le cadre de la permanence des soins, ne laissant à la charge des libéraux conventionnés qu'une fraction de **0,10 % des revenus nets de dépassements d'honoraires**.

Pour bénéficier de ces prises en charge, l'assuré doit :

- avoir versé les cotisations à sa charge dans les délais impartis,
- respecter les obligations découlant du conventionnement.

À défaut, il s'expose à la suspension de la prise en charge.

## C. – COTISATIONS DE DÉBUT D'ACTIVITÉ

**2413** Au titre des deux premières années d'activité, le calcul des cotisations appelées pour les garanties :  
- maladie-maternité, allocations familiales, et CSG-CRDS du professionnel libéral (y compris l'avocat),  
- et retraite de base du professionnel libéral (hors l'avocat),  
est effectué sur une **assiette forfaitaire**.

La cotisation provisionnelle de **première année d'exercice** (début ou reprise d'activité) est assise sur une assiette forfaitaire égale à **19 % du PASS**, sans jamais pouvoir être inférieure à l'assiette minimale pour les risques retraite de base et invalidité-décès (V. **2419**).

Cette assiette forfaitaire annuelle est réduite au prorata de la durée d'affiliation et ramenée au nombre de jours d'activité avant application du taux de cotisation et des arrondis.

La cotisation provisionnelle de **deuxième année d'exercice** est assise sur une assiette forfaitaire alignée sur celle de la 1<sup>ère</sup> année, soit **19 % du PASS en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier de la 1<sup>ère</sup> année** (CSS, art. D. 131-1). Compte tenu de cet alignement, le cotisant (à l'exception du conjoint collaborateur) ne reçoit plus qu'un seul avis de cotisations provisionnelles au titre des deux premières années d'activité.

Les cotisations sont régularisées lorsque les revenus d'activité réels des 1<sup>ère</sup> et 2<sup>ème</sup> années sont connus.

**Remarque** Ne sont assimilées à un début d'activité ni la modification des conditions d'exercice de l'activité (transformation juridique, transfert géographique), ni la reprise d'activité intervenue soit la même année que la cessation d'activité, soit l'année suivante.

### Cotisations provisionnelles des 1<sup>ère</sup> et 2<sup>ème</sup> années d'activité - 2019

	Assiette	Retraite de base		Maladie-maternité		Allocations familiales	
		Taux	Montant	Taux	Montant	Taux	Montant
1 <sup>ère</sup> année 2019	19 % x 40 524 (PASS 2019) = 7 700 €	10,10 % (8,23 % + 1,87 %)	778 €	taux dégressif	182 €	taux dégressif	0
2 <sup>ème</sup> année 2019	19 % x 39 732 (PASS 2018) = 7 549 €	10,10 % (8,23 % + 1,87 %)	762 €	taux dégressif	178 €	taux dégressif	0

**2414** En cas de demande écrite de report par l'assuré du paiement de ses cotisations, aucune cotisation provisionnelle ou définitive ne lui est demandée pendant la 1<sup>ère</sup> année d'exercice. De plus, à l'issue de cette période, les cotisations reportées peuvent faire l'objet d'un **étalement de paiement sur une durée maximale de 5 ans** (règlement minimum chaque année de 20 % du total).

Ce report peut être également demandé par le conjoint collaborateur lui-même ou, pour son compte, par l'assuré.

**2415** Le professionnel libéral qui bénéficie de l'aide aux chômeurs créateurs ou repreneurs d'entreprise (Accre) est exonéré automatiquement pendant les 12 mois qui suivent son affiliation des cotisations sociales personnelles obligatoires (maladie-maternité, allocations familiales, retraite de base, invalidité-décès), dans la limite d'un revenu professionnel inférieur au plafond annuel de la sécurité sociale.

L'exonération est :

- totale lorsque le revenu est inférieur à 75 % du PASS (soit 30 393 € en 2019),
- dégressive lorsque le revenu est supérieur à 75 % du PASS et inférieur à 1 PASS (soit entre 30 393 € et 40 524 € en 2019), calculée selon la formule suivante :  $E / 0,25 \text{ PASS} \times (\text{PASS} - R)$  (E : montant total des cotisations dues ; PASS : plafond annuel de la sécurité sociale en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier, proratisé selon la durée d'affiliation ; R : revenu perçu),
- nulle lorsque le revenu atteint 1 PASS.

Cette exonération de cotisations sociales personnelles, actuellement réservée aux bénéficiaires de l'ACCRES, est élargie à l'ensemble des créateurs et repreneurs d'entreprises au titre de leur début d'activité, sous condition de revenu, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 (L. n° 2017-1836, 30 déc. 2017, art. 13).

**2416** Si le conjoint collaborateur débute son activité la même année que l'assuré et s'il a opté pour une assiette égale à un pourcentage (50 % ou 25 %) des revenus de l'activité libérale, ses cotisations au titre des deux premières années d'activité sont calculées sur ce même pourcentage appliqué sur les assiettes forfaitaires de début d'activité de l'assuré. Sur les cotisations du conjoint collaborateur, (V. **2428** et **2430**).

**2417** Les cotisations appelées par les sections professionnelles au titre de la retraite complémentaire et de l'invalidité-décès des professions libérales répondent, au titre des deux premières années d'activité, à des règles propres à chaque profession.

**2418** Les cotisations de l'avocat non salarié appelées par la CNBF au titre des deux premières années sont les suivantes :

	Retraite de base		Retraite complémentaire	Invalidité-décès
	Cotisation forfaitaire	Cotisation proportionnelle		
1 <sup>re</sup> année en 2018	281 €	234 €	272 €	55 €
2 <sup>e</sup> année en 2018	564 €	234 €	272 €	55 €

## D. – COTISATIONS MINIMALES ET MAXIMALES

**2419** En cas de revenus bas ou nuls, les cotisations dues au titre de certains risques sont calculées sur une assiette minimale. D'autres le sont sur le revenu quel qu'il soit, sans application d'un seuil plancher.

**Tableau récapitulatif des cotisations minimales 2019**

Cotisation et régime	Application	Assiette minimale	Cotisation minimale
Cotisation maladie - Sécurité sociale des indépendants	NON	-	proportionnelle au revenu
Cotisation retraite de base - CNAVPL	OUI	11,5 % du PASS* , soit 4 660 €	Tranche T1 : 8,23 %, soit 383,50 € Tranche T2 : 1,87 %, soit 87 €
Cotisation retraite de base - CNBF	NON	-	proportionnelle au revenu
Cotisation retraite complémentaire - CNAVPL	-	Varie selon les professions	-
Cotisation retraite complémentaire - CNBF	NON	-	proportionnelle au revenu
Cotisation invalidité-décès - CNAVPL/CNBF	OUI	-	cotisation forfaitaire
Cotisation personnelle d'allocations familiales - URSSAF	NON	-	proportionnelle au revenu

\* plafond annuel de la sécurité sociale (40 524 € en 2019)

**Remarque** L'assiette minimale de la cotisation de retraite de base du professionnel libéral :  
 - ne s'applique que si la durée de l'affiliation au titre de la 1<sup>re</sup> année est au moins égale à 90 jours,  
 - n'est pas proratisée si cette durée d'affiliation se situe entre 90 jours et 12 mois.

**2420** Le professionnel libéral qui bénéficie du statut fiscal de micro-entrepreneur bénéficie automatiquement du régime micro-social simplifié, ce qui lui donne accès à un dispositif avantageux sur le plan des charges sociales (V. 2425). Il a toutefois la faculté, s'il souhaite renforcer ses garanties, de s'acquitter des cotisations minimales de retraite de base et complémentaire et d'invalidité-décès de droit commun. Il doit en faire la demande auprès de sa section professionnelle :

- au plus tard le 31 décembre de N - 1, pour une application dès l'année N,
- en cas de début d'activité, au plus tard le dernier jour du 3<sup>e</sup> mois suivant celui de la création.

**2421** Le professionnel libéral pluriactif ou retraité actif dont les prestations maladie et maternité sont servies par un autre régime que la sécurité sociale des indépendants, reste redevable auprès de sa section professionnelle des cotisations minimales de retraite.

**2422** Est exonéré des cotisations minimales de retraite et invalidité-décès, sauf demande contraire de sa part, le professionnel libéral résidant en France et dont les revenus faibles lui permettent de percevoir le revenu de solidarité active (RSA) et la prime d'activité (CSS, art. L. 842-1 et s., R. 842-1 et s. et D. 843-1 et s.).

**Remarque** Le droit à la prime d'activité, versée mensuellement par les caisses d'allocations familiales (CAF), est ouvert à compter de la date de la demande.

Son montant est calculé en fonction de la situation de l'assuré et des bénéficiaires non commerciaux (BNC) déclarés aux services fiscaux pour la dernière année fiscale. L'intéressé peut toutefois demander que soient pris en compte, pour ce calcul, le CA du dernier trimestre. Cette demande peut être faite à tout moment et est valable pour les trimestres de l'année civile en cours dont le CA trimestriel déclaré n'excède pas le quart des limites d'application du régime micro-social, soit en 2019, 17 500 €. Le calcul de la prime est alors réalisé sur la base du montant du CA abattu de 34 %.

Son montant forfaitaire maximum mensuel pour une seule personne est égal à 551,51 € depuis le 1<sup>er</sup> octobre 2018.

**2423** Certaines cotisations de retraite sont calculées sur une assiette maximale (cotisations plafonnées). Les autres cotisations sont calculées sur la totalité du revenu quel qu'il soit, sans plafond.



Tableau récapitulatif des cotisations maximales 2019

Cotisation et régime	Application	Assiette maximale	Cotisation maximale
Cotisation maladie-maternité – Sécurité sociale des indépendants	NON	Totalité du revenu professionnel	proportionnelle au revenu
Cotisation retraite de base – CNAVPL	OUI	Tranche T1 : PASS*, soit 40 524 € Tranche T2 : 5 PASS, soit 202 620 €	8,23 %, soit 3 335 € 1,87 %, soit 3 789 €
Cotisation proportionnelle retraite de base – CNBF	OUI	291 718 € (2018 – chiffres 2019 non publiés au 20 janvier 2019)	3,10 %, soit 9 043 € (2018 – chiffres 2019 non publiés au 20 janvier 2019)
Cotisation retraite complémentaire – CNAVPL/CNBF	OUI	Varie selon les professions	-
Cotisation invalidité-décès – CNAVPL	OUI	Varie selon les professions	-
Cotisation invalidité-décès – CNBF	NON	Cotisation forfaitaire	-
Cotisation d'allocations familiales – URSSAF	NON	Totalité du revenu professionnel	proportionnelle au revenu
CSG-CRDS – URSSAF	NON	Totalité du revenu professionnel	proportionnelle au revenu

\* plafond annuel de la sécurité sociale (40 524 € en 2019).

## E. – COTISATIONS DU MICRO-ENTREPRENEUR

**2424** Est éligible au régime micro-fiscal visé à l'article 50-0 du Code général des impôts le professionnel libéral dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas un certain seuil. À compter de l'exercice 2018, les professionnels indépendants bénéficient du régime micro-social simplifié au titre de l'année N si leur chiffre d'affaires hors taxes de N - 1 (ou de N - 2, si la condition n'est pas remplie au titre de N - 1), n'excède pas le seuil suivant :

	CA annuel maximum (HT)
Activité libérale	70 000 € *

\*si l'activité est créée en cours d'année, le seuil est ajusté au prorata du temps d'exercice.

**Remarque** En pratique, les professions libérales pouvant bénéficier de ce statut sont celles entraînant affiliation à la section professionnelle CIPAV (CSS, art. D. 131-5). On rappelle à ce sujet qu'un certain nombre de professions de services ou de conseil (professions non réglementées) qui relevaient de la section professionnelle CIPAV sont sorties du champ de ce régime pour relever de l'assurance vieillesse et invalidité-décès de la sécurité sociale des indépendants (L. n° 2017-1836, 30 déc. 2017, art. 15 ; V. **2358**).

**2425** Le régime micro-social se caractérise pour le micro-entrepreneur, par un taux de cotisations :  
 – spécifique et global pour l'ensemble des garanties, à l'exception de la contribution à la formation professionnelle qui vient en complément (V. **§2446 [Calcul et recouvrement d]**),  
 – appliqué directement sur le chiffre d'affaires encaissé.  
 Si le CA est nul, aucune cotisation n'est due, sauf option contraire de l'intéressé (V. **§2421 [Calcul et recouvrement d]**).

### Taux des cotisations du micro-entrepreneur - 2019

	Taux « Micro-social »	Impôt	Taux global fiscal et social, hors CFP (avec versement libératoire de l'impôt)*
Prestations de services BNC	22 % du CA	2,20 %	24,20 %
Activité libérale relevant de la CIPAV	22 % du CA	2,20 %	24,20 %

\* le micro-entrepreneur peut opter pour un versement libératoire, qui permet de régler, en un seul versement social et fiscal, l'impôt sur le revenu et les charges sociales. Cette option permet de payer un pourcentage du CA correspondant au montant de l'impôt sur le revenu.

Seuil maximum pour opter pour le versement libératoire : 27 086 € par part de quotient familial au titre de 2018

En cas de dépassement consécutif au cours des années N et N - 1 du CA maximum autorisé (70 000 €), l'intéressé bascule dans le régime social de droit commun au 1<sup>er</sup> janvier de N + 1.

Ce régime cesse de s'appliquer à la date à laquelle l'intéressé cesse de bénéficier du régime fiscal de la micro-entreprise. Par dérogation, il cesse de s'appliquer au 31 décembre de l'année au cours de laquelle sont exercées les options pour le régime réel d'imposition (CSS, art. L. 613-7 III).

## F. – COTISATIONS DU CONJOINT COLLABORATEUR

**2426** Le conjoint participant à l'activité du professionnel libéral ou de l'avocat et ayant opté pour le statut de collaborateur, cotise uniquement à l'assurance retraite (base et complémentaire) et invalidité-décès, à l'exclusion de l'assurance maladie. Il est également exonéré des cotisations d'allocations familiales et des CSG-CRDS. Les **taux** des cotisations sociales dues par le conjoint collaborateur sont, pour chaque risque concerné, identiques à ceux applicables à l'assuré. Seule l'assiette diffère.

Les cotisations sont recouvrées dans les mêmes conditions et délais que celles de l'assuré, et sont **fiscalement déductibles** du revenu de ce dernier (CGI, art. 154 bis).

**Remarque** L'exonération des cotisations du professionnel libéral n'entraîne pas celle des cotisations du conjoint collaborateur.

**2427** Sur les cotisations de **début d'activité du conjoint collaborateur**, (V. **2416**).

**2428 Cotisations du conjoint collaborateur du professionnel libéral** – Les revenus d'activité soumis à cotisations de l'assuré libéral sont divisés en tranches déterminées par référence au plafond de la sécurité sociale. Dans ce cadre, la **cotisation de retraite de base du conjoint collaborateur** est calculée, à sa demande :  
 – soit sur un revenu forfaitaire égal à 50 % de la limite supérieure de la première tranche de revenus ;  
 – soit sur 25 % ou 50 % de l'assiette de l'assuré, sans modification de cette dernière ;  
 – soit, avec l'accord de l'assuré, sur 25 % ou 50 % de l'assiette de l'assuré, avec réduction de cette dernière.  
 Les **cotisations de retraite complémentaire et d'invalidité-décès** sont égales à 25 % ou 50 % de celles de l'assuré, selon le choix retenu.

### Assiette des cotisations du conjoint collaborateur du professionnel libéral (hors avocat) - 2019

Assiette des cotisations retraite et invalidité-décès du conjoint collaborateur (au choix)	Assiette des cotisations retraite et invalidité-décès du professionnel libéral	
	Sans partage	Avec partage
50 % de la limite supérieure de la 1 <sup>re</sup> tranche de revenus (1 PASS*), soit une assiette de 20 262 € (option uniquement applicable pour la cotisation de retraite de base)	100 % de son revenu	-
25 % du revenu du professionnel libéral, plafonné à 5 PASS* (soit à 202 620 €)	100 % de son revenu	75 % de son revenu**
50 % du revenu du professionnel libéral, plafonné à 5 PASS*	100 % de son revenu	50 % de son revenu**
*plafond annuel de la sécurité sociale 2019 : 40 524 € **proratisation des tranches pour le professionnel libéral et pour le conjoint		

**2429** Le conjoint collaborateur doit effectuer son **choix d'assiette par écrit, 60 jours au plus tard après l'envoi de l'avis d'affiliation et avant tout versement de cotisations.**

Cet écrit est contresigné du professionnel libéral en cas de choix pour le revenu partagé.

À défaut, les cotisations de retraite de base sont calculées sur le revenu forfaitaire. Celles de retraite complémentaire et invalidité-décès sont égales à 25 % des cotisations de l'assuré.

Le choix vaut pour l'année de début d'activité et les deux années civiles suivantes. Il est reconduit pour une durée de 3 ans renouvelable, sauf demande écrite au plus tard le 1<sup>er</sup> décembre de la dernière année.

**2430 Cotisations du conjoint collaborateur de l'avocat** – Le conjoint collaborateur de l'avocat est redevable des cotisations suivantes :

- au titre du **régime de retraite de base**, d'une cotisation forfaitaire et d'une cotisation proportionnelle, toutes deux égales, selon l'option choisie, à 25 % ou 50 % de celles de l'avocat ;
- au titre du **régime de retraite complémentaire**, d'une cotisation calculée sur une assiette égale à 25 % ou à 50 % de celle de la cotisation de retraite complémentaire de l'avocat, ce pourcentage pouvant être déduit de l'assiette de ce dernier ;
- au titre de l'**invalidité-décès**, d'une cotisation forfaitaire égale à 25 % ou 50 % de la cotisation forfaitaire de l'avocat, ce pourcentage pouvant être déduit de l'assiette de ce dernier.

**2431** Le conjoint collaborateur qui bénéficie d'une pension pour invalidité permanente servie par la CNBF est exonéré de ses cotisations.

Il peut en outre bénéficier d'une prise en charge partielle ou totale par la CNBF des cotisations forfaitaires et/ou majorations de retard :

- en cas de maladie, constaté par un expert, d'une durée supérieure à 6 mois ;
- ou en cas d'insuffisance justifiée de ressources.

**2432** Le conjoint collaborateur doit effectuer son choix d'assiette par écrit, 60 jours au plus tard après l'envoi de l'avis d'affiliation et avant tout versement de cotisations.

À défaut, le taux de 25 % est retenu pour les trois cotisations.

**2433 Rachat de trimestres** – S'il est âgé de moins de 67 ans, le conjoint collaborateur du professionnel libéral ou de l'avocat peut procéder au rachat, jusqu'au 31 décembre 2020, de six années de cotisations de retraite, à condition que sa pension de retraite de non salarié ne soit pas liquidée. Il n'est pas nécessaire qu'il ait la qualité de conjoint collaborateur à la date de sa demande de rachat.

La demande doit justifier de sa participation directe et effective au cours des périodes concernées, au moyen soit d'une déclaration au CFE mentionnant le statut de collaborateur, soit d'attestations de deux témoins.

Le montant du rachat d'un trimestre est fixé en tenant compte :

- de l'âge de l'intéressé à la date de sa demande ;
- de la moyenne annuelle de ses salaires et revenus non-salariés au cours des 3 dernières années ;
- de l'option de versement choisie (pour atténuer le taux de la décote, ou pour atténuer ce taux et allonger la durée d'assurance).

Le rachat d'un seul trimestre est réglable en une fois. Celui de plusieurs trimestres est réglable au choix en une fois, ou de façon échelonnée moyennant une majoration.

**2434 Assurance volontaire** – L'ancien conjoint collaborateur du professionnel libéral ou de l'avocat, qui n'a plus cette qualité et dont l'affiliation obligatoire à ce titre a pris fin, peut s'affilier volontairement auprès de la CNAVPL ou de la CNBF, afin de continuer à se constituer des droits à retraite et invalidité-décès, aux mêmes taux de cotisations que l'assuré.

L'assiette de la cotisation volontaire de retraite de base varie selon les revenus, selon les critères suivants :

Revenus	Assiette
= ou > au PASS*	100 % du PASS
< au PASS et > à la moitié du PASS	75 % du PASS
< ou = à la moitié du PASS et > au tiers du PASS	50 % du PASS
< ou = au tiers du PASS	tiers du PASS
*plafond annuel de la sécurité sociale (40 524 euros en 2019)	

**2435** Les revenus pris en compte pour définir l'assiette de la cotisation volontaire sont ceux ayant servi de base au calcul des cotisations de retraite obligatoire dues au titre :

- de l'année civile d'activité précédant celle au cours de laquelle l'assuré a cessé de remplir les conditions d'affiliation à titre obligatoire ou, si cette année civile ne correspond pas à une année entière d'activité,
- de la dernière année d'affiliation obligatoire, rétablis le cas échéant sur la base d'une année entière.

L'adhésion volontaire au régime de retraite de base inclut l'adhésion aux régimes de retraite complémentaire et d'invalidité-décès, dont les cotisations sont calculées sur les revenus revalorisés ayant servi de base au calcul des dernières cotisations sociales obligatoires. L'assiette minimale annuelle est fixée à 11,5 % du plafond annuel de la sécurité sociale.

### III. CSG et CRDS

#### ■ Sources

CSS, art. L. 131-1 ; CSS, art. L. 131-6 ; CSS, art. L. 131-6-2 ; CSS, art. L. 136-1 ; CSS, art. L. 136-1-1 ; CSS, art. L. 136-3 ; CSS, art. L. 136-5 ; CSS, art. L. 136-8 ; Ord. n° 96-50, 24 janvier 1996 ; C. trav., art. L. 3312-4 ; C. trav., art. L. 3324-5 ; C. trav., art. L. 3332-27 ; CGI, art. 154 quinquies I

## A. – CHAMP D'APPLICATION

**2436** À l'instar des revenus d'activité des salariés du régime général, deux contributions sociales sont prélevées sur les revenus de tous les professionnels libéraux, la contribution sociale généralisée (CSG) et la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS).

Sont concernées les personnes physiques qui exercent, même à titre accessoire, une activité libérale et qui sont redevables, en tant que telles, de la cotisation personnelle d'allocations familiales.

Les chômeurs créateurs d'entreprise qui sont exonérés des cotisations sociales dues au titre de leur nouvelle activité (ACCRE), restent redevables de ces contributions.

**2437** L'assiette des CSG - CRDS est alignée sur celle des cotisations sociales, à savoir les revenus d'activité tels que définis à l'article L. 131-6 du Code de la sécurité sociale, sous réserve de la réintégration des cotisations personnelles obligatoires.

Le revenu d'activité est en effet majoré du montant des cotisations sociales personnelles obligatoires versées par les intéressés : cotisations d'allocations familiales, retraite de base et complémentaire, invalidité-décès, maladie-maternité et rachats effectués au titre de versements pour la retraite.

**Remarque** Lorsque des cotisations sociales ont été appelées mais n'ont pas été réglées par l'assuré, elles ne doivent pas être réintégréées dans l'assiette des deux contributions, car elles n'ont pas été déduites fiscalement.

Sont également intégrées :

- les cotisations versées aux régimes facultatifs Madelin de l'assuré ayant adhéré à ces régimes avant le 13 février 1994. Celles versées après cette date ne doivent pas être intégrées, puisqu'elles n'ont pas été déduites du revenu fiscal servant d'assiette sociale ;
- les sommes versées au bénéfice de l'assuré au titre de l'intéressement dans le cadre d'un accord d'entreprise ;
- les sommes versées au bénéfice de l'assuré au titre d'un plan d'épargne d'entreprise ou d'un plan d'épargne salarial.

**2438** Les indemnités journalières d'assurance maternité de la sécurité sociale des indépendants sont incluses dans le revenu d'activité imposable et, en conséquence, dans l'assiette des contributions.

La caisse déléguée à la sécurité sociale des indépendants transmet aux URSSAF les informations leur permettant de calculer le taux réduit de la CSG applicable à ces sommes.

Pour le micro-entrepreneur, ces prestations ne sont pas soumises aux cotisations sociales, mais sont ajoutées par les URSSAF à l'assiette sociale pour le calcul de la CSG au taux réduit et de la CRDS, au regard des informations transmises par les caisses déléguées à la sécurité sociale des indépendants.

## B. – CALCUL

**2439** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018, le taux de la CSG est de 9,20 % du revenu non plafonné. Une fraction de la CSG de 6,80 %, est admise en déduction du bénéfice imposable au titre duquel la contribution a été acquittée. Le taux réduit de la CSG sur les indemnités journalières d'assurance maternité est fixé à 6,20 %.

Le taux de la CRDS est fixé, depuis l'origine, à 0,50 % du revenu non plafonné.

Pour le micro-entrepreneur, le pourcentage appliqué au chiffre d'affaires est un forfait qui inclut l'ensemble des cotisations sociales et les CSG-CRDS.

**2440** Les contributions sont dues annuellement et calculées, comme les cotisations sociales, en deux temps :

- à titre provisionnel, l'année N, sur le revenu d'activité de N-2, auquel s'ajoute la somme des cotisations sociales personnelles obligatoires acquittées au titre de N-2 ;
- à titre définitif, l'année N+1, sur le revenu réel de N, auquel s'ajoute la somme des cotisations sociales personnelles obligatoires acquittées au titre de N.

**Remarque** Les règles particulières prévues pour le calcul des cotisations sociales en cas de modification des conditions d'exercice de l'activité libérale sont applicables aux CSG - CRDS.

**2441** Le régime de début d'activité de la CSG et, par alignement, de la CRDS, est ajusté sur celui des cotisations sociales : les contributions sont assises sur un revenu forfaitaire et peuvent bénéficier d'un dispositif d'étalement de paiement.

Pour tout début d'activité intervenu depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, cette assiette forfaitaire est fixée, au titre des deux premières années, à 19 % du plafond annuel de la sécurité sociale en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier de l'année de la 1<sup>è</sup> année d'activité.

**2442** Les CSG - CRDS du professionnel libéral actif sont recouvrées par l'URSSAF.

Les différends nés de l'assujettissement aux contributions relèvent du **contentieux de la sécurité sociale**. Les décisions rendues par les **tribunaux de grande instance** (qui ont remplacé les TASS au 1<sup>er</sup> janvier 2019) dans ce domaine, sont susceptibles d'appel même lorsque le montant du litige est inférieur à 4 000 € (CSS, art. L. 136-5 IV).

## IV. Contribution à la formation professionnelle

### ■ Sources

C. trav., art. L. 6331-48 à L. 6331-52

**2443** La **contribution à la formation professionnelle** (CFP) est due par le professionnel libéral et l'avocat pour financer leur droit à la formation professionnelle continue.

Calculée en pourcentage du plafond de la sécurité sociale de l'année au titre de laquelle elle se rapporte, elle est appelée par l'URSSAF pour un paiement annuel unique. Une attestation de versement, indiquant notamment le nom de l'organisme à contacter pour l'accès aux formations, est adressée à l'intéressé après paiement. La cotisation de l'année N est payable au mois de novembre de la même année N.

Au titre de 2019 (payable en novembre 2019), elle est égale à **0,25 % du plafond annuel de la sécurité sociale** 2019, soit 101 €.

**2444** Si le conjoint a le statut de **conjoint collaborateur** ou de conjoint associé non salarié, il bénéficie lui aussi d'un droit à la formation professionnelle continue. La contribution du professionnel est alors portée à 0,34 % du plafond annuel de la sécurité sociale, soit 138 € au titre de 2019.

**2445** Le **micro-entrepreneur** est redevable de la CFP au taux de **0,20 % du chiffre d'affaires** annuel.

Si son chiffre d'affaires est nul pendant 12 mois consécutifs, il ne peut pas bénéficier de la prise en charge de ses dépenses de formation.

**2446** Le bénéficiaire de l'**ACCRE reste redevable de la CFP** pendant la période d'exonération, totale ou partielle, de ses cotisations sociales.

**2447** Le produit de la CFP est reversé par l'URSSAF au Fonds interprofessionnel de formation des professionnels libéraux (FIF-PL), et au Fonds d'assurance formation de la profession médicale (FAF-PM) pour les médecins libéraux et leurs remplaçants (V. **2620**).

## V. Modalités de recouvrement des cotisations et contributions obligatoires

### A. – PAIEMENT DES COTISATIONS ET CONTRIBUTIONS SOCIALES

#### ■ Sources

CSS, art. L. 131-6-1 ; CSS, art. L. 131-6-2 ; CSS, art. L. 133-10 ; CSS, art. L. 133-11 ; CSS, art. L. 652-7 et L. 652-10 ; CSS, art. R. 133-2 à R. 133-2-5 ; CSS, art. R. 133-30-1 ; CSS, art. D. 133-1 ; CSS, art. D. 133-17 ; CSS, art. R. 723-22 et R. 723-26 ; Statuts de la CNAVPL

#### 1° Périodicité et modalités de paiement

**2448** Les règles régissant le paiement des cotisations et contributions sociales du professionnel libéral sont unifiées concernant celles dues à l'URSSAF (maladie-maternité, allocations familiales et CSG-CRDS). En revanche, les modalités de paiement des cotisations de retraite et d'invalidité aux régimes de la CNAVPL et de la CNBF diffèrent des précédentes.

**2449** **Paiement des cotisations à l'URSSAF** – Le **paiement mensuel est la norme** pour les cotisations et contributions dues par les professionnels libéraux à l'URSSAF (maladie-maternité, allocations familiales et CSG-CRDS). Il s'applique aux cotisations et contributions tant provisionnelles que définitives.

**IMPORTANT** Le paiement peut être effectué pour leur compte par un tiers, notamment l'expert-comptable, sur la base d'un **mandat social unique** pour effectuer l'ensemble des déclarations sociales et paiements des cotisations et contributions sociales. La mission fait l'objet d'une déclaration de l'assuré ou, par délégation, de ce tiers auprès de l'URSSAF. Dans ce cas, le tiers déclarant est réputé accomplir toutes les formalités sociales pour le compte de son client, sauf disposition contraire prévue par les parties. Les déclarations et paiements doivent être effectués par voie dématérialisée (à défaut, une majoration de 0,2 % s'applique).

Lorsque le tiers déclarant méconnaît les obligations qui découlent de sa mission, le professionnel doit accomplir lui-même les déclarations et formalités sociales. De plus, la fraude ou la complicité de fraude du tiers déclarant est passible du retrait, prononcé par l'URSSAF, de la faculté d'exercer sa mission de mandataire pendant 5 ans au maximum. L'URSSAF notifie au tiers, aux clients du tiers déclarant et aux organismes de sécurité sociale sa décision de retrait. Le tiers déclarant dispose alors de 8 jours pour informer ses clients, et d'un mois pour restituer les pièces justificatives leur appartenant (CSS, art. L. 133-11, R. 133-43 et R. 133-44).

Le cotisant (y compris le conjoint collaborateur) peut **opter pour un paiement trimestriel** :

- avant le 1<sup>er</sup> décembre, pour une prise d'effet au 1<sup>er</sup> janvier de l'année suivante,
- ou en cours d'année, pour une prise d'effet dès la date de l'échéance trimestrielle qui suit d'au moins 30 jours la demande.

Il peut par la suite renoncer au paiement trimestriel en adressant le formulaire de prélèvement automatique. Cette décision prend effet au plus tard le 2<sup>e</sup> mois suivant la réception par la caisse de l'autorisation de prélèvement. Dans ce cas, les cotisations provisionnelles et définitives restant dues pour l'année sont prélevées en autant de mensualités, d'un montant égal, qu'il reste de mois civils entre la date d'effet du renoncement et la fin de l'année.

**2450** L'assuré reçoit, dans les 15 jours suivant la date à laquelle il souscrit sa déclaration de revenus, un **échancier de paiement** valant appel des cotisations et contributions au titre :

- de la régularisation des cotisations et contributions sociales dues au titre de la dernière année civile écoulée ;
- de l'ajustement des cotisations et contributions sociales provisionnelles dues au titre de l'année civile en cours ;
- du calcul des cotisations et contributions sociales provisionnelles dues au titre de l'année civile suivant l'année en cours ;
- le cas échéant, de la période d'étalement des cotisations de début d'activité (V. **2459**).

**En pratique** L'avis d'appel reçu au cours de l'année N comprend :

- les montants définitifs au titre de N - 1,
- les montants ajustés au titre de N,
- les montants provisionnels au titre de N + 1.

Au titre des deux premières années d'activité, un échancier unique est transmis au cotisant, au plus tard 15 jours avant la première échéance qu'il mentionne.

**2451** Le paiement mensuel s'effectue **obligatoirement par prélèvements automatiques**, en principe le 5 de chaque mois (ou le 20 sur option).

Les cotisations et contributions provisionnelles sont prélevées **du mois de janvier au mois de décembre**. Chaque prélèvement est égal à 1/12<sup>e</sup> du montant des cotisations définitives de l'année N-1.

Le complément éventuellement dû par le cotisant après la régularisation des cotisations provisionnelles est exigible en autant de versements d'égal montant que de versements provisionnels de l'année en cours restant à échoir. Si la régularisation fait apparaître un trop-versé, celui-ci est remboursé à l'assuré sans délai à l'assuré, ou imputé sur les versements provisionnels restant à échoir au titre de l'année en cours ou encore sur des dettes de périodes antérieures.

**2452** Lorsque, suite à un **incident de paiement**, un prélèvement mensuel ne peut pas être effectué, la somme est recouvrée avec le prélèvement mensuel suivant, et les majorations de retard s'appliquent seulement à partir du deuxième incident de prélèvement mensuel éventuel au cours de la même année civile.

Si deux prélèvements consécutifs ne sont pas effectués aux dates prévues, le recouvrement des sommes dues est poursuivi trimestriellement.

**2453** En cas d'**option pour un paiement trimestriel**, les sommes sont exigibles les 5 février, 5 mai, 5 août et 5 novembre.

La régularisation des charges sociales de l'année précédente est exigible le 5 novembre. En cas de trop-versé, l'assuré bénéficie d'un remboursement au plus tard le 30 novembre.

Contrairement au paiement mensuel, le paiement trimestriel peut être effectué par **prélèvement mais également par chèque**. Ce dernier est réputé être arrivé à la bonne date si le cachet postal indique au plus tard la date limite d'exigibilité.

## 2454

**IMPORTANT** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, l'assuré **doit procéder à un paiement dématérialisé**, via le site [www.lautoentrepreneur.fr](http://www.lautoentrepreneur.fr), quel que soit le montant de son dernier chiffre d'affaires annuel déclaré.

**2455** Le micro-entrepreneur choisit la périodicité de paiement de ses cotisations, selon les mêmes modalités que la déclaration du chiffre d'affaires (V. 2394).

**2456** La contribution à la formation professionnelle continue (CPF) due au titre de N est exigible en totalité une fois par an, lors de l'échéance des cotisations provisionnelles du mois de novembre de N (C. trav., art. L. 6331-51).

La CPF est recouvrée selon les règles, garanties et sanctions applicables au recouvrement des cotisations et contributions sociales. Les litiges relèvent du contentieux général de la sécurité sociale.

**2457** Paiement des cotisations aux sections professionnelles de la CNAVPL et à la CNBF - La périodicité de paiement des cotisations de retraite et d'invalidité varie selon les professions, comme l'indique le tableau ci-après.

#### Modalités de paiement des cotisations de retraite et invalidité-décès par profession

Profession	Périodicité de paiement	Mode de paiement*
Médecin (CARMF)	<b>mensuelle</b> , par prélèvements de janvier à décembre, <b>trimestrielle</b> , <b>semestrielle</b> , en février et juillet, <b>annuelle</b>	prélèvement bancaire ou postal virement ou TIP paiement électronique chèque
Chirurgien-dentiste / Sage-femme (CARCDSF)	<b>mensuelle</b> , par 12 prélèvements de janvier à décembre, <b>trimestriellement</b> , en mars, juin, septembre et décembre	prélèvement bancaire ou postal prélèvement, virement ou chèque
Auxiliaire médical (CARPIMKO)	<b>mensuelle</b> , par prélèvements de janvier à décembre <b>semestrielle</b> , avant le 31 mars et le 30 septembre	prélèvement, virement chèque
Pharmacien Biologiste médical conventionné (CAVP)	<b>semestrielle</b> , au plus tard le 25 janvier et le 25 juillet <b>trimestriel</b> , en janvier, juillet, avril et octobre <b>mensuel</b> , par 12 prélèvements de janvier à décembre <b>annuelle</b>	chèque ou, à titre exceptionnel, virement prélèvement prélèvement chèque
Vétérinaire (CARPV)	<b>mensuelle</b> , en 10 prélèvements égaux de mars à décembre, <b>trimestrielle</b> , les 15 mars, 15 juin, 15 septembre et 15 novembre	prélèvement bancaire ou postal prélèvement bancaire ou postal, chèque
Expert-comptable (CAVEC)	<b>mensuelle</b> , par 10 prélèvements de janvier à octobre, calculés sur la base du montant des cotisations de N - 1 + prélèvement en novembre, voire décembre, en cas d'augmentation des cotisations d'une année sur l'autre. adhésion au prélèvement mensuel de N sur demande avant le 31 octobre de N - 1 (justifier de 12 mois d'affiliation et être à jour des cotisations). ou <b>semestrielle</b> (avant le 30 avril et le 30 septembre)	prélèvement bancaire ou postal télé règlement carte bancaire
Notaire (CPRN)	<b>trimestrielle</b> dates limites de paiement : 15 mars, 15 juin, 15 septembre et 15 décembre	-
Officier ministériel (CAVOM)	<b>mensuelle</b> , par 10 prélèvements de janvier à octobre, calculés sur la base du montant des cotisations de N - 1 + prélèvement en novembre, voire décembre, en cas d'augmentation des cotisations d'une année sur l'autre. adhésion au prélèvement mensuel de N sur demande avant le 31 octobre de N - 1 (justifier de 12 mois d'affiliation et être à jour des cotisations). ou <b>semestrielle</b> , en mars et juin	prélèvement bancaire ou postal TIP ou chèque

Profession	Périodicité de paiement	Mode de paiement*
Agent d'assurance (CAVAMAC)	<b>mensuelle</b> , par 12 prélèvements de janvier à décembre <b>trimestrielle</b> <b>annuelle</b> , le 30 mars	prélèvement bancaire ou postal chèque ou virement prélèvement
Architecte, ingénieur, technicien expert et conseil (CIPAV)	<b>mensuelle</b> , par prélèvements de janvier à octobre, calculés sur la base du montant des cotisations de N -1 + prélèvement en novembre, voire décembre, en cas d'augmentation des cotisations d'une année sur l'autre. adhésion au prélèvement mensuel de N sur demande avant le 31 octobre de N - 1 (justifier de 12 mois d'affiliation et être à jour des cotisations). <b>semestrielle</b> , en avril et octobre	prélèvement bancaire ou postal TIP ou chèque
Avocat (CNBF)	<b>semestrielle</b> , à parts égales, au 30 avril et au 30 octobre <b>prélèvement mensuel</b>	prélèvement automatique prélèvement automatique
*hors l'obligation légale de paiement dématérialisé		

**2458 Reports et étalements de paiement en début d'activité** – L'ensemble des cotisations provisionnelles ne sont exigibles que 90 jours après le début ou une reprise d'activité.

Les premières cotisations sont ensuite appelées aux échéances qui restent à courir jusqu'à la fin de la première année civile d'activité, et dont les dates varient selon la périodicité de paiement choisie.

**2459** L'assuré débutant ou reprenant une activité non salariée peut par ailleurs demander à bénéficier :

- du **report des cotisations et contributions provisionnelles ou définitives des 12 premiers mois d'activité** (demande écrite au plus tard dans le délai de 30 jours suivant la date d'affiliation, et avant tout versement de cotisations) ;
- et/ou de **l'étalement des cotisations définitives de cette même période, sur une période maximale de 5 ans** (demande écrite effectuée au plus tard dans la déclaration de revenu d'activité souscrite au titre de l'année civile au cours de laquelle a débuté la période de report de 12 mois), à condition que chaque fraction annuelle ne soit pas inférieure à 20 % du montant total des cotisations dues.

**Remarque** La période de report court à compter du 1<sup>er</sup> jour du trimestre civil suivant le début de l'activité. En cas de changement d'activité, c'est la date effective de ce changement qui est retenue. De plus, le report ne peut être obtenu plus d'une fois par période de 5 ans.

La période d'étalement court à compter de la 1<sup>è</sup> échéance de régularisation des cotisations et contributions définitives qui font l'objet de cet étalement.

En cas de cessation d'activité, les cotisations provisionnelles ou définitives qui ont fait l'objet d'un report ou d'un étalement doivent être acquittées dans les 60 jours de cette cessation.

**2460** Le cotisant **conjoint collaborateur** peut bénéficier des reports et étalements de paiement exposés précédemment, même si l'assuré n'en fait pas la demande pour lui-même ou n'est pas en début d'activité.

## 2° Réductions, exonérations et aides

**2461** Certaines réductions ou exonérations des cotisations sont communes à toutes les professions, soit pour tous les risques (bénéficiaire de l'ACCRES), soit seulement pour certaines cotisations (installation de l'activité dans un DOM, ou assuré reconnu incapable d'exercer son activité). D'autres réductions sont spécifiques à chaque profession.

**2462** Le chômeur créateur ou reprenant d'entreprise bénéficiaire de l'ACCRES est exonéré de l'ensemble des cotisations, totalement ou partiellement, si son revenu est inférieur au plafond de la sécurité sociale. L'exonération est totale si le revenu est inférieur ou égal à 75 % du PASS. Entre 75 % et 100 % du PASS, elle est partielle et dégressive, selon la formule suivante :

$$E / 0,25 \text{ PASS} \times (\text{PASS} - R)$$

*E* : montant total des cotisations dues

*PASS* : plafond annuel de la sécurité sociale en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier, proratisé selon la durée d'affiliation

*R* : revenu perçu

**Remarque** Le professionnel bénéficiaire de l'ACCRES avant le 1<sup>er</sup> janvier 2017 a bénéficié du régime antérieur (exonération totale pendant 12 mois, dans la limite d'un revenu égal à 120 % du SMIC).



**2463** Le professionnel libéral qui s'installe dans un DOM bénéficie d'une exonération, au titre des 24 mois de début d'activité, des cotisations maladie-maternité et allocations familiales, et des contributions CSG-CRDS :

- totale, lorsque le revenu d'activité rapporté à l'année entière au titre de ces 2 premières années est inférieur à 110 % du plafond annuel de la sécurité sociale,
- limitée à celle applicable pour un revenu égal à 110 % du PASS, lorsque le revenu est compris entre 110 % et 150 % du PASS,
- dégressive, lorsque le revenu dépasse 150 % du PASS, jusqu'à être nulle lorsqu'il atteint 250 % du PASS.

Au titre de la 3<sup>e</sup> année, si le revenu est inférieur à 250 % du PASS, il bénéficie d'un abattement de 75 % de l'assiette des cotisations précitées si le revenu est inférieur à 150 % du PASS, et dégressif s'il est compris entre 150 % et 250 % du PASS.

**Remarque** Le professionnel installé dans un DOM avant le 1<sup>er</sup> janvier 2017 a continué à bénéficier du régime antérieur (exonération totale pendant 24 mois).

**2464** Le professionnel libéral, ainsi que le conjoint collaborateur, sont exonérés du paiement de leurs cotisations de retraite (de base et complémentaire, à l'exception de celle des praticiens conventionnés), et d'invalidité-décès, s'ils sont reconnus atteints d'une incapacité d'exercer leur profession pour une durée supérieure à 6 mois.

L'intéressé doit pour cela faire parvenir à sa section professionnelle, par lettre recommandée avec demande d'AR, une demande d'exonération accompagnée des justificatifs médicaux. La section fait connaître sa décision dans les 2 mois. Son refus doit être motivé et adressé par lettre recommandée avec AR. Le cas échéant, l'intéressé dispose de 1 mois pour informer la section qu'il maintient sa demande. Le différend est dans ce cas soumis par la section à sa commission d'incapacité, qui notifie sa décision à l'intéressé.

L'affilié reconnu par sa section en incapacité totale et définitive d'exercer sa profession libérale et qui n'exerce pas une autre activité, est automatiquement exonéré de ses cotisations retraite et invalidité-décès.

**2465** La CNBF prend en charge, totalement ou en partie, les cotisations forfaitaires de retraite de base et d'invalidité-décès de l'avocat, ou de son conjoint collaborateur, en cas d'insuffisance justifiée de ressources, ou en cas de maladie constatée par un expert, d'une durée de 6 mois au moins dans l'année et ayant entraîné l'interruption totale de l'activité.

Est par ailleurs exonérée du quart de la cotisation annuelle forfaitaire de retraite de base l'avocate, ou la conjointe collaboratrice, au titre du trimestre civil de son accouchement.

Enfin, aucune cotisation n'est due par l'avocat ou le conjoint collaborateur bénéficiaire d'une pension pour invalidité permanente servie par la CNBF.

**2466** Le médecin est exonéré de la cotisation semestrielle de retraite complémentaire correspondante :

- s'il est incapable d'exercer une profession quelconque pendant une durée de 90 jours consécutifs ;
  - ou pour congé de maternité et interruption de l'activité pour une période supérieure ou égale à 90 consécutifs.
- Il est par ailleurs exonéré :
- de la cotisation annuelle de retraite de base et complémentaire en cas d'incapacité totale d'exercice supérieure à 6 mois,
  - de la moitié de la cotisation annuelle de retraite complémentaire en cas d'invalidité totale avec besoin de tierce personne, s'il poursuit son activité.

Enfin, une réduction de la cotisation de retraite complémentaire peut lui être accordée sur demande en cas d'insuffisance de revenus.

**2467** La sage-femme et le chirurgien-dentiste sont exonérés des cotisations de retraite (de base et complémentaire) et d'invalidité-décès en cas d'incapacité totale et définitive d'exercice de la profession.

Ils peuvent par ailleurs demander la dispense de la cotisation forfaitaire de retraite complémentaire pendant les 2 premières années civiles d'activité, et sa réduction, au titre des années suivantes, lorsque les revenus sont inférieurs à 85 % du plafond de la sécurité sociale.

Des exonérations de la cotisation de retraite complémentaire sont enfin possibles en cas de maternité, au titre de l'année de l'accouchement et de l'année suivante.

**2468** La CARPIMKO accorde à l'auxiliaire médical une réduction de 50 % de la seule cotisation de retraite complémentaire en cas d'invalidité de 100 % avec nécessité de l'assistance d'une tierce personne.

**2469** Le pharmacien peut bénéficier sur demande d'une réduction de 75 % de sa cotisation de retraite complémentaire au titre des 2 premières années d'activité.

Il peut par la suite demander, s'il cotise en classe 3 (la plus basse), une réduction de sa cotisation de retraite complémentaire, dont l'importance dépendra de ses revenus, selon le tableau ci-après :

Revenu 2017 ou 2018	Réduction 2019
entre 27 016 € et 40 524 €	25 %
entre 13 508 € et 27 016 €	50 %
inférieure à 13 508 €	75 %

Toutefois, seule la part de cotisation effectivement versée permet d'acquérir des droits à retraite complémentaire. Les demandes de réduction doivent être adressées à la CAVP avant le 30 avril, ou dans les trois mois suivant la date d'exigibilité des cotisations annuelles ou de leur première fraction.

**2470** Le vétérinaire peut opter, sur demande justifiée avant le 31 décembre, pour une réduction de sa cotisation de retraite complémentaire, qui varie selon le montant de ses revenus :

Revenu 2017	Classe réduite 2019	Réduction
entre 42 930 € et 40 068 €	classe A, soit 5 630,40 €	25 %
entre 40 068 € et 28 620 €	classe spéciale II, soit 3 753,60 €	50 %
entre 28 620 € et 21 465 €	classe spéciale I, soit 1 876,80 €	75 %
entre 21 465 € et 14 310 €	classe super spéciale II, soit 1 407,60 €	81,5 %
Inférieure à 14 310 €	classe super spéciale I, soit 938,40 €	87,5 %

Des possibilités d'exonération sont également prévues en cas de maladie, d'accident ou de faibles revenus.

**2471** L'expert-comptable et le commissaire aux comptes sont en partie exonérés, sur demande, en cas :  
 – d'invalidité de 100 % entraînant le recours constant à l'assistance d'une tierce personne (remise de la moitié de la cotisation) ;  
 – de ressources insuffisantes du retraité actif.

**2472** L'officier ministériel affilié à la CAVOM bénéficie d'une exonération de la moitié de la cotisation complémentaire en cas d'invalidité égale à 100 % et nécessitant l'assistance d'une tierce personne.

**2473** Le professionnel libéral rattaché à la CIPAV (architecte, géomètre, ingénieur, technicien conseil...) bénéficie d'une réduction de la cotisation de retraite complémentaire si ses revenus nets non-salariés de N - 1 sont inférieurs ou égaux à un seuil, selon les tranches suivantes :

Revenus 2017	Réduction de la cotisation de retraite complémentaire 2018*
Inférieurs ou égaux à 23 911 €	25 %
Inférieurs ou égaux à 17 933 €	50 %
Inférieurs ou égaux à 11 956 €	75 %
Inférieurs ou égaux à 5 960 €	100 %

\*valeurs 2019 non publiées au 20 janvier 2019

Dans ce cas, seuls sont attribués les points de retraite correspondant à la fraction de cotisation versée. Si les revenus 2018 sont inférieurs à 15 % du plafond annuel de la sécurité sociale pour 2018 (soit 5 960 €), il peut également demander à être exonéré de la cotisation d'invalidité-décès au titre de 2019. Il ne pourra pas bénéficier des garanties invalidité-décès au titre de la période d'exonération.

**2474** La sécurité sociale des indépendants, la CNAVPL et la CNBF disposent chacun d'un fonds national d'action sociale afin d'apporter une aide financière aux assurés qui rencontrent des difficultés pour régler leurs cotisations sociales. Cette aide (prêt, prise en charge partielle ou totale...) ne concerne que les cotisations dues par les assurés concernés à titre personnel, et non pas celles dues en tant qu'employeurs éventuels au titre de leurs salariés.

## B. – RECOUVREMENT PRÉ CONTENTIEUX

### ■ Sources

CSS, art. L. 244-2, L. 244-3, L. 244-7 et L. 243-7-7 ; CSS, art. L. 244-8-1 ; CSS, art. L. 244-9 ; CSS, art. R. 133-2-6 ; CSS, art. R. 142-1 ; CSS, art. R. 243-19 à R. 243-21

**2475 Médiateurs départementaux de la sécurité sociale des indépendants** – 100 médiateurs départements et un médiateur national ont été mis en place pour prévenir les contentieux. L'assuré qui a fait une réclamation restée sans réponse après 21 jours, ou dont la réponse reçue ne le satisfait pas, peut saisir **en ligne** le médiateur de son département, sur le site [www.secu-independants.fr](http://www.secu-independants.fr).

## 1° Mise en demeure

**2476** Toute action en recouvrement forcé doit être précédée d'une **mise en demeure**, adressée par lettre recommandée ou, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, par voie dématérialisée, le cotisant devant régulariser sa situation dans le délai d'un mois.

Elle doit être « précise et motivée » et indiquer :

- le détail des sommes réclamées au titre des cotisations et des majorations de retard dues et les périodes correspondantes ; doivent être inscrits les montants notifiés par la lettre d'observations, corrigés le cas échéant à la suite des échanges entre la personne contrôlée et l'agent de contrôle, ainsi que la référence et les dates de la lettre d'observations et, le cas échéant, le dernier courrier établi par l'agent lors de ces échanges,
- la possibilité de **recours, dans le délai de 2 mois**, auprès de la commission de recours amiable de l'organisme de recouvrement.

**2477** Pour toute mise en demeure adressée depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, les cotisations et contributions sociales se prescrivent par **3 ans**, à compter du 30 juin de l'année qui suit l'année au titre de laquelle elles sont dues.

**Exemple** Pour la cotisation due au titre de 2019, le délai de prescription de 3 ans court à compter du 30 juin 2020, date à laquelle elle sera régularisée à titre définitif. La cotisation sera prescrite le 30 juin 2023 si aucune mise en demeure n'a été envoyée.

**IMPORTANT** L'envoi de la mise en demeure interrompt le délai de prescription même dans le cas où il est retourné avec la mention « non réclamée, retour à l'envoyeur » (Cass. ass. plén., 7 avr. 2006, n° 04-30.353). Toutefois, la charge de la preuve de l'envoi de la mise en demeure incombe à l'organisme de recouvrement.

La mise en demeure fixe le départ de la **prescription de 3 ans de l'action en recouvrement** de la dette de cotisations (CSS, art. L. 244-8-1). Ce délai est porté à 5 ans en cas de travail dissimulé (CSS, art. L. 244-11).

**2478** Les cotisations dues par l'un des membres du couple constituent au sens de l'article 220 du Code civil des dépenses concernant l'entretien du ménage pour lesquelles les **époux sont obligés solidairement**.

La caisse peut ainsi mettre en demeure le conjoint d'un assuré défaillant, y compris si les époux sont séparés de fait depuis plusieurs années (Cass. 1<sup>re</sup> civ., 29 juin 2011, n° 10-16.925).

**2479** Le **conjoint collaborateur** est personnellement redevable du paiement de ses cotisations d'assurance retraite et invalidité-décès. À défaut de paiement, les règles de recouvrement lui sont logiquement applicables.

## 2° Majorations de retard

**2480** Une **majoration de retard de 5 %** est appliquée au montant des cotisations non versées par le professionnel libéral ou l'avocat à leur date limite d'exigibilité (ou à compter du deuxième incident de paiement consécutif au cours d'une même année civile en cas de prélèvement automatique). S'y ajoute une **majoration de retard complémentaire de 0,2 %** des cotisations dues par mois ou fraction de mois écoulé.

Les majorations doivent être versées dans le mois suivant leur notification par voie de mise en demeure, ou faire l'objet d'un recours devant la commission de recours amiable de l'organisme de recouvrement.

**2481** La méconnaissance de l'obligation de versement dématérialisé des cotisations entraîne l'application d'une **majoration de 0,2 % des sommes** dont le versement a été effectué selon un autre mode de paiement.

**2482** Les majorations de retard sont **remises automatiquement** dès lors que :

- aucune infraction n'a été constatée dans les 24 mois précédant l'incident de paiement ;
- leur montant est inférieur au plafond mensuel de la sécurité sociale ;
- les cotisations et contributions ont été acquittées dans le mois suivant leur date d'exigibilité ;
- il ne s'agit pas d'un délit de travail dissimulé.

**2483** En dehors de ces situations, une **demande de remise gracieuse** des majorations de retard et des pénalités peut être adressée par lettre recommandée avec avis de réception et doit être motivée.

Pour en bénéficier, le cotisant doit avoir réglé sa dette principale de cotisations.

La remise gracieuse des majorations de retard complémentaires est limitée aux deux cas suivants :

- règlement de la dette principale dans les 30 jours qui suivent la date limite d'exigibilité,
- ou événement présentant un caractère irrésistible et extérieur.

Lorsque les sommes dues sont inférieures à 5 % du plafond annuel de la sécurité sociale, le directeur de l'organisme de recouvrement peut accorder une remise gracieuse, partielle ou totale des majorations. À partir de ce seuil, la décision est prise par la commission de recours amiable (CRA) de l'organisme, sur proposition du directeur. Celui-ci peut également accorder des échéanciers de paiement s'il juge que les garanties présentées par le débiteur sont suffisantes.

**Aucune remise** ne peut être accordée sur les majorations portant sur des cotisations et contributions sociales dues par le professionnel libéral à titre personnel, à la suite du constat d'une infraction relative au **travail dissimulé**. Toutefois, pour tout contrôle engagé depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, une **réduction de 10 points de la majoration** applicable au montant du redressement est accordée si le cotisant paie l'intégralité des sommes dues dans les 30 jours suivant la notification de la mise en demeure.

## C. – RECOUVREMENT CONTENTIEUX

### ■ Sources

CSS, art. L. 244-1 et s. ; CSS, art. R. 133-3 à R. 133-7

### 1° Procédures de recouvrement forcé

**2484** Si, à la fin du mois suivant la notification de la mise en demeure, le professionnel libéral n'a pas réglé sa dette de cotisations, **l'organisme de recouvrement, qu'il s'agisse de la section professionnelle ou de l'URSSAF, peut engager une procédure de recouvrement forcé.**

Tous les organismes gérant un régime obligatoire de sécurité sociale, dont les sections professionnelles de la CNAVPL, disposent en effet de prérogatives de puissance publique leur permettant notamment d'émettre une **contrainte** qui constitue un titre exécutoire. Ils peuvent également assortir la procédure de recouvrement d'un privilège sur les biens meubles du débiteur ou d'une hypothèque.

Si la contrainte constitue la procédure normale de recouvrement, ils peuvent également faire une demande en paiement devant le pôle social du Tribunal de grande instance, ou engager une action publique devant les tribunaux répressifs lorsque le cotisant peut être sanctionné pénalement.

**2485** Une **contrainte** peut être délivrée à l'encontre de tout cotisant vis-à-vis duquel une mise en demeure a été préalablement notifiée.

Elle peut concerner l'ensemble des cotisations sociales, les CSG-CRDS et les majorations de retard.

Elle doit préciser, à peine de nullité :

- la nature et le montant des sommes réclamées ;
- la période à laquelle elles se rapportent ;
- la référence à la mise en demeure qui l'a précédée (elle ne doit pas comporter des sommes à recouvrer supérieures au montant figurant sur celle-ci).

Elle est signifiée par acte d'huissier de justice ou notifiée par tout moyen permettant de rapporter la preuve de sa date de réception.

Le débiteur peut y faire **opposition** auprès du secrétariat du tribunal de grande instance (pôle social), **dans les 15 jours** suivant la date de signification. Celui-ci rejettera l'opposition et validera la contrainte à concurrence des sommes dues, ou au contraire jugera l'opposition bien fondée et annulera les sommes réclamées.

**Remarque** Le cotisant ne peut pas faire opposition à la contrainte si celle-ci fait suite à une décision expresse de la Commission de recours amiable devenue définitive.

En l'absence d'opposition à contrainte par le cotisant, l'organisme dispose alors de 3 ans pour engager le recouvrement forcé de sa créance.

**2486** En cas de difficultés de trésorerie et d'impossibilité de payer ses cotisations, l'assuré peut demander à l'organisme de recouvrement un **sursis à poursuite**. Le directeur de l'organisme est seul compétent pour accorder ce sursis et apprécier les garanties du débiteur.

En cas de suite favorable, un accord, établi entre les deux parties, indique les échéances de paiement à respecter et mentionne que le non-respect par le débiteur de ses engagements entraînera la reprise des poursuites.

### 2° Voies de recours du professionnel libéral

**2487** Les contestations portant sur l'assiette et le recouvrement des cotisations sociales et des CSG - CRDS dues par le professionnel libéral relèvent du « contentieux général de la sécurité sociale », dont les juridictions de première instance sont :

- les **tribunaux des affaires de la sécurité sociale (TASS) jusqu'au 31 décembre 2018** ;
- certains **tribunaux de grande instance (TGI)** désignés à cet effet et remplaçant les TASS depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019.

**2488** L'assuré dispose de 2 mois à compter de la date d'envoi de la mise en demeure, s'il ne procède pas au paiement des cotisations dues, pour saisir la **commission de recours amiable** (CRA), émanation du conseil d'administration de l'organisme. La CRA dispose de 2 mois pour répondre, son silence au terme de ce délai valant rejet.

Il faut rappeler que la saisine de la CRA n'interdit pas à l'organisme de recouvrement de délivrer une contrainte. Dans les 2 mois de la date de notification de la décision de la CRA (ou de la fin du délai au-delà duquel son silence vaut rejet), le débiteur peut saisir le pôle social du TGI, par simple requête à déposer au secrétariat ou par lettre recommandée avec accusé de réception.

**2489** Les décisions du tribunal sont susceptibles soit d'**appel**, si la somme litigieuse est supérieure à 4 000 €, soit **directement de pourvoi devant la Cour de cassation** si la somme litigieuse est inférieure ou égale à 4 000 €.

La saisine de la cour d'appel doit être effectuée dans le mois qui suit la notification de la décision du tribunal. Le délai pour un pourvoi en cassation est en revanche de 2 mois à compter de la notification de la décision du tribunal ou de la cour d'appel.

**Exemple** Lorsque le tribunal a validé une contrainte adressée au professionnel libéral pour un montant de cotisations dues de 3 000 €, celui-ci dispose de 2 mois pour saisir la Cour de cassation. Lorsqu'elle concerne les CSG - CRDS, le jugement du tribunal est susceptible d'**appel** quel que soit le montant du litige.

**2490** En plus des voies de recours dont il dispose, le professionnel libéral, comme tout cotisant, peut **engager la responsabilité de l'organisme de recouvrement** s'il s'estime lésé et tenter d'obtenir des dommages-intérêts, directement devant le Pôle social du Tribunal de grande instance, en vue de compenser son préjudice.

Il lui appartient d'établir le lien de causalité entre la faute ou l'erreur commise par l'organisme et le préjudice qu'il a subi.

## VI. Cotisations de retraite supplémentaire et de prévoyance

### A. – COTISATIONS OPTIONNELLES DES RÉGIMES DE RETRAITE COMPLÉMENTAIRE OBLIGATOIRES

#### ■ Sources

Statuts des sections professionnelles

**2491** Certaines sections professionnelles permettent aux assurés qui le souhaitent de **cotiser au-delà du montant des cotisations de retraite obligatoires**.

Les options pour des cotisations supplémentaires de retraite permettent de majorer, selon la section professionnelle concernée :

- soit la **retraite personnelle complémentaire du professionnel libéral** (cotisations dans des classes facultatives) ;
- soit la **retraite de réversion complémentaire de son conjoint** (cotisations facultatives portant les droits à réversion du conjoint survivant à 100 % des droits de l'assuré).

Certaines professions ont en outre la faculté de **racheter des points de retraite** au sein de leur régime complémentaire.

Certaines sections proposent enfin des options pour des cotisations supplémentaires permettant de majorer les prestations d'invalidité de l'assuré.

#### Cotisations optionnelles des régimes de retraite et invalidité obligatoires

Profession	Classes optionnelles du régime de retraite complémentaire	Classes optionnelles du régime invalidité-décès
Sage-femme (CARCDSF)	-	Classes B et C facultatives
Vétérinaire (CARPV)	Faculté de majorer la cotisation obligatoire de 20 %, pour une : majoration de la pension de réversion complémentaire du conjoint de 60 % à 100 % de la retraite de l'assuré	Classes médium et maximum facultatives

Profession	Classes optionnelles du régime de retraite complémentaire	Classes optionnelles du régime invalidité-décès
Expert-comptable (CAVEC)	Faculté de cotiser dans la classe immédiatement supérieure à celle correspondant au revenu, pour une : majoration de la retraite complémentaire de l'assuré Faculté de majorer la cotisation obligatoire d'1/3, pour une : majoration de la pension de réversion complémentaire du conjoint de 50 % à 100 % de la retraite complémentaire de l'assuré	Faculté de cotiser dans la classe immédiatement supérieure à celle correspondant au revenu
Architecte Ingénieur, expert, conseil, .... (CIPAV)	Faculté de cotiser dans la classe immédiatement supérieure à celle correspondant au revenu, pour une : majoration de la retraite complémentaire de l'assuré Faculté de majorer la cotisation obligatoire de 25 %, pour une : majoration de la pension de réversion complémentaire du conjoint de 60 % à 100 % de la retraite de l'assuré	Classes B et C facultatives
Officier ministériel (CAVOM)	Faculté de majorer la cotisation obligatoire de 20 %, pour une : majoration de la pension de réversion complémentaire du conjoint de 60 % à 100 % de la retraite de l'assuré	Classes 3, 4 et 5 facultatives
Notaire (CPRN)	Dans la section B, faculté de cotiser dans la classe supérieure à celle d'affectation selon les revenus Faculté de rachat de points dans cette classe ; pour une majoration de la retraite complémentaire de l'assuré	-
Avocat (CNBF)	Classes supplémentaires optionnelles en vigueur avant le 1 <sup>er</sup> janvier 2015, pour une : majoration de la retraite complémentaire de l'assuré L'avocat peut choisir de cotiser dans la classe immédiatement supérieure à celle dans laquelle il cotisait auparavant	-

**2492** Si les cotisations obligatoires sont déductibles intégralement du revenu imposable, les cotisations optionnelles, qui répondent à la fiscalité « Madelin », ne sont déductibles que dans certaines limites (V. **2495** ).

## B. – COTISATIONS FACULTATIVES DE RETRAITE SUPPLÉMENTAIRE ET PRÉVOYANCE COMPLÉMENTAIRE

### ■ Sources

L. n° 94-126, 11 févr.1994 ; L. n° 2010-1330, 9 nov. 2010 ; C. assur., art. L. 132-23 ; CGI, art. 154 bis

### 1° Les contrats « Madelin »

#### a) Dispositions communes à la retraite supplémentaire et à la prévoyance complémentaire

**2493** Le professionnel libéral peut souscrire à titre facultatif un contrat de prévoyance complémentaire ou de retraite supplémentaire afin de compléter les garanties obligatoires.

Le terme « prévoyance complémentaire » recouvre les risques **incapacité, invalidité, décès, mutuelle ou frais de santé et chômage**.

La retraite supplémentaire constitue un **troisième niveau de retraite, par capitalisation**, s'ajoutant aux retraites obligatoires de base et complémentaire par répartition gérées par les sections professionnelles de la CNAVPL et par la CNBF.

La loi Madelin du 11 février 1994 a en effet ouvert aux professions non salariées la possibilité de déduire du bénéfice imposable les cotisations versées dans des contrats complémentaires de retraite, de prévoyance ou de perte d'emploi dans des conditions proches de celles définies pour les salariés dans le cadre de l'article 83 du Code général des impôts.

Il s'agit de contrats d'assurance de groupe, souscrits par une association et auxquels adhère de manière facultative un professionnel non-salarié.

Le contrat d'adhésion doit être examiné avec soin, compte tenu notamment de la fiscalité applicable aux primes versées. Il est nécessaire de détailler les garanties par risque et d'examiner leur cohérence au regard de celles des régimes sociaux obligatoires et de la situation professionnelle et patrimoniale.

**2494** Les contrats Madelin sont ouverts au professionnel libéral, au gérant majoritaire et associé de société de personnes imposée à l'impôt sur le revenu et exerçant une activité, au **conjoint collaborateur** et au conjoint associé non-salarié.

L'intéressé doit toutefois être **à jour de ses cotisations sociales obligatoires**. Il lui appartient d'en justifier auprès du groupement souscripteur par la production d'une attestation délivrée par les organismes d'assurance maladie et retraite.

Bien qu'exonéré de charges sociales pendant un an, le **créateur d'entreprise** bénéficiant de l'aide à la création d'entreprise, peut souscrire un contrat prévoyance.

Le **micro-entrepreneur** ne peut pas en bénéficier.

**2495** Les cotisations versées au titre des contrats Madelin, **doivent être réintégrées dans l'assiette des charges sociales obligatoires**.

Sur le plan fiscal, elles sont **déduites du bénéfice imposable dans certaines limites et sous conditions**. Concernant les frais de santé, le contrat doit pour cela être « responsable ». Concernant les produits retraite, ils doivent prévoir une sortie exclusivement en rente.

La déductibilité est limitée aux plafonds suivants :

#### Déductibilité fiscale des cotisations de prévoyance et de retraite supplémentaire 2019

	Cotisations de prévoyance complémentaire	Cotisations de retraite supplémentaire	Cotisations de perte d'emploi
Limites de déductibilité	dans la limite de 3,75 % du revenu imposable* augmenté de 7 % du PASS (soit au minimum 2 837 €) sans que le total excède 3 % de 8 PASS, soit 9 726 €	dans la limite du montant le plus élevé : 10 % du revenu professionnel imposable limité à 8 PASS (soit 32 419 €) + 15 % de déduction supplémentaire sur la fraction de ce revenu comprise entre 1 et 8 PASS (42 550 €), soit en tout au maximum 74 969 €, ou 10 % du PASS, soit 4 052 € si le bénéfice imposable est inférieur au PASS	dans la limite de 1,875 % du revenu professionnel limité à 8 PASS (soit 6 078,60 €)
<p>*le revenu imposable retenu pour la détermination des limites de déduction des cotisations versées s'entend comme le bénéfice imposable avant déduction de ces mêmes cotisations. Il s'agit par ailleurs de celui de l'année au cours de laquelle les cotisations sont versées</p> <p>Pour le gérant majoritaire, est prise en compte la rémunération imposable après déduction des cotisations sociales, mais avant calcul de l'abattement pour frais professionnels, à laquelle s'ajoutent les cotisations Madelin et la CSG non déductible. Un rescrit du 13 mai 2014 a précisé que les dividendes ne doivent pas être pris en compte</p>			

#### b) Dispositions spécifiques à la prévoyance complémentaire

**2496** La **tarification** des produits Madelin ne peut pas être discriminatoire selon le sexe. En revanche, il peut y avoir des différences tarifaires selon l'âge.

Le tarif peut également varier selon la profession exercée ou la domiciliation. Il peut enfin augmenter selon des critères tels que l'évolution moyenne des dépenses de santé, à condition que la formule soit fixée dans le contrat.

**2497** La prévoyance complémentaire peut proposer les garanties suivantes :

- **frais de santé**, pour compléter en tout ou partie les prestations en nature versées par la sécurité sociale des indépendants ;
- **arrêt de travail**, permettant le versement d'indemnités journalières en cas d'incapacité d'exercer son activité par suite d'une maladie ou d'un accident ;

Cette garantie est importante pour les professions libérales puisqu'elles ne cotisent à titre obligatoire à la sécurité sociale des indépendants que pour les indemnités journalières maternité, à l'exclusion de tout revenu de remplacement en cas de maladie. Certaines sections professionnelles prévoient toutefois le versement d'indemnités journalières en cas d'arrêt de travail dans le cadre de leur régime invalidité obligatoire.

- **invalidité et décès**, après étude des garanties du régime obligatoire invalidité-décès de la section professionnelle à laquelle est affilié le professionnel libéral ;

Un contrat peut prévoir également le versement :

- d'une **rente au conjoint survivant**, temporaire ou à terme, variant avec l'âge du bénéficiaire. En fonction du patrimoine déjà constitué, compte tenu de l'absence de droits de succession entre époux, cette option mérite attention ;
- d'une rente éducation aux enfants à charge au moment du décès. La définition des enfants à charge est importante : certains contrats les couvrent jusqu'à 18 ans et 21 ans s'ils font des études, d'autres jusqu'à 25 ans ;
- de prestations en cas de **perte totale d'autonomie (PTIA) et de dépendance** ;
- **garantie perte d'emploi (V 2499)**.

**2498** Certains produits de prévoyance s'adressent indifféremment à toutes les professions libérales, d'autres sont propres à une seule profession.

**Exemple** L'avocat peut adhérer au régime LPA (« La prévoyance des avocats »), qui gère la maladie, l'accident, l'hospitalisation du 1<sup>er</sup> au 90<sup>e</sup> jour et un forfait maternité, ainsi qu'une rente d'invalidité partielle et un complément de rente d'invalidité totale ([www.laprevoyance.org](http://www.laprevoyance.org)).

**Exemple** Les contrats de prévoyance **Frais de Santé PRAGA 100 %**, **Rente de conjoint survivant (RCS)** et **Rente d'Education (RED)** s'adressent à l'**agent général d'assurances** ([www.Cavamac.fr](http://www.Cavamac.fr)).

**Particularité** : l'affiliation y est obligatoire pour tout agent général d'assurances actif.

Les taux de cotisations sont respectivement de 0,28 %, 0,15 % et 0,08 %, calculés sur les commissions et rémunérations brutes déclarées aux Contributions Directes pour N - 1, dans la limite du plafond du régime de retraite complémentaire obligatoire. L'assiette de la 1<sup>è</sup> année d'activité est le plafond annuel de la sécurité sociale, proratisée au temps d'affiliation.

L'appel des cotisations de prévoyance est effectué conjointement avec celui des cotisations dues à la CAVAMAC.

« PRAGA 100 % » s'applique également, mais à titre facultatif, à l'agent général d'assurance retraité de la CAVAMAC, à des taux de cotisations variant selon l'avantage perçu (pension de retraite ou de réversion du régime complémentaire obligatoire, rente du régime de prévoyance...).

Elle peut être complétée à titre facultatif par SUP-PRAGA, dont la cotisation forfaitaire varie selon l'âge du souscripteur.

### c) Dispositions spécifiques à la garantie chômage

**2499** Le professionnel libéral ne relève du régime de l'assurance chômage que lorsqu'il cumule un mandat social avec un contrat de travail.

Hors ce cas de figure, il est exclu du régime de l'UNEDIC et doit se prémunir contre le risque chômage, à la suite de la cessation de son activité, en ayant recours à une assurance privée (la plupart des assurances proposent cette garantie).

Parmi elles, citons par exemple l'Association pour la protection des patrons indépendants- APPI (<http://www.appi-asso.fr>), ou la garantie sociale des chefs d'entreprise-GSC ([www.gsc.asso.fr](http://www.gsc.asso.fr)), réservée au professionnel libéral exerçant dans le cadre d'une société.

**Remarque** Lors de la signature du contrat d'assurance, il est important de vérifier sous quelles conditions sera versée l'indemnisation, certaines assurances ne couvrant que le chômage lié à une procédure de redressement ou de liquidation judiciaires.

**2500** Certaines garanties de l'Association pour la protection des patrons indépendants (APPI) sont ouvertes au professionnel libéral âgé de moins de 70 ans.

► Le régime commun s'applique au professionnel installé depuis au moins 1 an et offre le choix entre 2 formules :

Formule 1	Formule 2
Allocation sur 12 mois*	
55 % du net fiscal annuel	70 % du net fiscal annuel
*après 1 an d'adhésion, option possible pour une garantie de 100 % du revenu étendue sur 18 ou 24 mois	

► Le régime « créateur d'entreprise » s'adresse au professionnel installé depuis moins d'1 an et ouvre droit à une allocation annuelle forfaitaire de 11 000 €, sur la base d'une cotisation forfaitaire de 600 €.

**2501** L'APPI propose également un régime dédié aux avocats, comprenant 2 garanties :

- la garantie « prestation de serment » s'adresse à l'**avocat inscrit au barreau depuis moins d'1 an**. Les montants de la cotisation et de l'allocation sont calculés sur un montant forfaitaire ;
- la seconde garantie s'adresse à l'**avocat collaborateur** pour le risque de perte de revenu en cas de rupture du contrat de collaboration du fait du cabinet employeur (garantie maintenue uniquement pour les cabinets y ayant adhéré avant 2015).

### d) Dispositions spécifiques à la retraite supplémentaire

**2502** Les cotisations versées au titre d'un contrat de retraite supplémentaire Madelin sont **déductibles** seulement en cas de constitution d'une rente liée à la cessation de l'activité professionnelle.



Par conséquent, il ne peut y avoir de rachat possible avant la retraite, sauf les cas prévus par le code des assurances (cessation d'activité non salariée à la suite d'un jugement de liquidation judiciaire, invalidité, décès du conjoint ou du partenaire lié par un pacte civil de solidarité, surendettement, transfert vers un contrat de même nature). En cas de décès de l'intéressé avant la retraite, le contrat peut prévoir le versement du capital constitué sous forme de rente à des bénéficiaires désignés.

**2503 Les cotisations versées doivent être régulières dans leur montant et leur périodicité.** Le professionnel libéral doit s'engager sur un montant minimum annuel de cotisation et peut verser, si son bénéficiaire et sa trésorerie le permettent, jusqu'à 15 fois le montant ainsi défini.

Il est également possible de racheter les années antérieures à l'ouverture du contrat. Toutefois, ce versement entrera dans le même calcul de plafond fiscal.

**2504** Le versement de cotisations annuelles permet d'acquérir des points de retraite qui, lors du départ en retraite, sont convertis en **rente viagère**. Les sorties en rente sont diverses : rente avec ou sans réversion, annuités garanties, transformation en rente dépendance....

Il faut souligner que dans les régimes de retraite de base et complémentaire obligatoires, la réversion n'est versée qu'à la personne ayant été mariée avec l'assuré décédé, à l'exclusion du concubin ou du partenaire de pacte civil de solidarité. Dans ce cadre, les régimes facultatifs sont intéressants car plus souples dans la désignation du bénéficiaire de la réversion.

**2505** Pour mémoire, dans le cadre des contrats facultatifs de retraite supplémentaire par capitalisation relevant du cadre fiscal Madelin, sont notamment proposés :

- le produit **CAPIMED**, aux **médecins**, géré en partenariat avec la CARMF ([www.carmf.fr](http://www.carmf.fr)) ;
- les produits **AMPLI** ([www.ampli.fr](http://www.ampli.fr)) ou Fonlib (régime facultatif en capitalisation créé par la CNAVPL et géré par la mutuelle Ampli depuis la décision de transfert n° 2010-C-37 du 8 septembre 2010 : JO 7 déc. 2010), à l'ensemble des professionnels libéraux ; Fonlib permet aux professionnels libéraux actifs âgés d'au plus 70 ans et à jour de leurs cotisations obligatoires, de se constituer un complément de retraite en capitalisation sous la forme d'une rente en points annuelle, ou d'un capital en cas d'invalidité totale et définitive, et d'une rente de réversion à la personne désignée par l'adhérent. Il comporte 2 options comprenant chacune 10 classes au choix. Les années d'exercice antérieures à l'adhésion peuvent être rachetées une à une, la cotisation de rachat étant égale à la cotisation annuelle ;
- le produit **AVOCAPI**, aux **avocats** ([www.laprevoyance.org](http://www.laprevoyance.org)).

## 2° Plan d'Épargne Retraite Populaire (PERP)

**2506** Le PERP est un contrat d'assurance souscrit par un groupement d'épargne individuelle pour la retraite, au nom de ses membres, auprès soit d'une compagnie d'assurance, soit d'une institution de prévoyance, soit d'une mutuelle. Il permet de se constituer des **droits viagers personnels facultatifs en vue de la retraite**. Les prestations sont versées à compter de la date de liquidation de la pension de retraite.

Le choix du professionnel libéral pour le PERP est assez rare, ce dernier privilégiant les contrats Madelin.

**2507** La **déduction des cotisations d'épargne retraite facultative** s'opère au niveau du revenu net global. Elle est admise dans le cadre d'une enveloppe globale attribuée à chaque membre du foyer fiscal, qui prend également en compte les cotisations déduites des revenus professionnels au titre des régimes facultatifs de retraite Madelin.



# Prestations sociales garanties

## I. Prestations de l'assurance maladie-maternité-paternité

### A. – FRAIS DE SANTÉ

#### 📖 Sources

CSS, art. L. 160-8 à L. 160-15 ; CSS, art. L. 200-1

#### 1° Bénéficiaires

**2508** Le professionnel libéral bénéficie de la prise en charge de ses **frais de santé en cas de maladie, de maternité ou d'accident**, sans aucune autre condition que celle d'être affilié à la sécurité sociale des indépendants. En revanche, à l'opposé des autres professions non salariées, il ne bénéficie pas des prestations en espèces (indemnités journalières) en cas d'arrêt d'activité pour maladie ou accident et ne cotise pas pour ce risque. Il bénéficie toutefois des indemnités journalières de maternité.

**2509** Sont également bénéficiaires de la prise en charge des frais de santé ses enfants, ou ceux de son conjoint, à charge (moins de 16 ans, ou moins de 20 ans et poursuivant leurs études ou maladies chroniques, ou moins de 21 ans et ayant interrompu les études pour cause de maladie).

**IMPORTANT** Dans le cadre de la **protection universelle maladie (Puma)**, le conjoint, concubin ou partenaire de PACS bénéficie de la prise en charge de ses frais de santé à titre personnel, sous réserve de résider en France de manière stable et régulière. La personne qui y séjourne au moins 6 mois par an remplit cette condition (CSS, art. L. 160-1 à L. 160-7, R. 111-2).

**2510** L'action de l'assuré auprès de la sécurité sociale des indépendants pour obtenir le paiement des prestations maladie en nature se **prescrit par 2 ans** à compter du 1<sup>er</sup> jour du trimestre suivant celui auquel elles se rapportent.

Ce délai de prescription est également applicable à l'action intentée par la sécurité sociale des indépendants pour recouvrer les prestations indûment payées à l'assuré. Pour le recouvrement des **participations forfaitaires et des franchises** à la charge de l'assuré, le délai est toutefois porté à **5 ans**.

En cas de **fraude ou de fausse déclaration** de l'assuré, la prescription est également de 5 ans.

Les prestations en nature sont incessibles et insaisissables.

#### 2° Dépenses prises en charge

**2511** La prise en charge des frais de santé couvre l'ensemble des frais médicaux, pharmaceutiques, d'hospitalisation et d'appareillage, entraînés par la maladie ou l'accident, dans les conditions suivantes :

Frais	Conditions
médicaments, contraceptifs oraux	sur prescription médicale inscription sur une liste établie par arrêté remboursement de 100 %, 65 %, 30 %, 15 % ou 0 % selon le type de médicament
honoraires médicaux	70 % du tarif conventionnel, dans le cadre du parcours de soins coordonné *
honoraires des auxiliaires médicaux	60 % du tarif conventionnel, dans le cadre du parcours de soins coordonné
optique	60 % du tarif conventionnel sur prescription médicale prise en charge des verres de contact sans entente préalable dans des cas limitativement énumérés prise en charge des verres correcteurs et, le cas échéant, des montures correspondantes délivrées par un opticien lunetier, sous certaines conditions
soins dentaires	70 % du tarif conventionnel, selon la nomenclature générale des actes professionnels prothèses remboursées s'il s'agit d'appareils fonctionnels et thérapeutiques

Frais	Conditions
examens de biologie médicale	60 % du tarif conventionnel, sur prescription médicale dans des laboratoires enregistrés par le ministère de la Santé 100 % du tarif conventionnel pour dépistage SIDA et hépatite C
frais d'appareillage, de prothèse et d'orthopédie	sur prescription médicale inscription sur une liste établie par arrêté Prothèses, orthèses, véhicules handicapés : 100 % Autres articles d'appareillage, dont audition : 60 %
frais d'hospitalisation	à compter du 31 <sup>e</sup> jour : 100 % du tarif conventionnel (hors forfait hospitalier) jusqu'au 30 <sup>e</sup> jour : 80 % du tarif conventionnel hospitalisation d'une femme enceinte de plus de 6 mois, et jusqu'aux 12 jours suivant l'accouchement : 100 % hospitalisation d'un nouveau-né de moins de 30 jours : 100 % hospitalisation pour IVG : 100 % hospitalisation d'une victime d'acte de terrorisme remplissant les conditions pour une prise en charge intégrale : 100 %
frais d'hébergement et de traitement des enfants handicapés	dans les établissements d'éducation spéciale et professionnelle sur décision de la maison départementale de l'autonomie
cure thermale	65 % (traitement) et 70 % (surveillance médicale) du tarif de base conventionné dans un établissement agréé demande de prise en charge remplie par le médecin Prise en charge des frais de séjour et de transport plafonnés et sous condition de ressources
frais de transport et de déplacement	Sur la base du trajet et du mode de transport le moins onéreux compatible avec l'état de santé sur prescription médicale de transport et justificatif du transport sur entente préalable auprès du service médical de la sécurité sociale des indépendants, en cas de transport supérieur à 150 kms ou de transports en série à plus de 50 kms 65 % ou 100 % en cas d'affection longue durée
soins dispensés à l'étranger (hors UE et EEE)	uniquement si l'assuré est tombé malade inopinément à l'étranger remboursement dans la limite de ce qui aurait été versé en France
soins dispensés dans l'UE ou dans l'EEE	uniquement si l'assuré ne peut pas recevoir en France les soins appropriés à son état prise en charge (dans la limite de ce qui aurait été versé en France), soit sur accord préalable de la caisse, soit dans le cadre de conventions passées entre la sécurité sociale des indépendants et les établissements de soins des pays concernés
*désignation d'un médecin référent à l'organisme conventionné (OC) qui sert les prestations maladie et que le professionnel libéral a choisi lors de son affiliation à la sécurité sociale des indépendants	

**2512** Sont également pris en charge par la sécurité sociale des indépendants l'ensemble des **frais de santé occasionnés par la maternité**, notamment les examens obligatoires pré et postnatals de la future mère et les échographies.

### 3° Participations de l'assuré

**2513** La participation de l'assuré aux frais de santé prend plusieurs formes :

➤ le **ticket modérateur**, augmenté lorsqu'il n'a pas choisi de médecin traitant ou n'a pas respecté le parcours de soins ;

Ce ticket modérateur est **limité à 24 €** pour les actes d'un coefficient supérieur ou égal à 60, ou d'un montant supérieur ou égal à 120 €.

➤ une **participation forfaitaire de 1 €**, sur tout acte ou consultation en cabinet ou établissement de santé, dans la limite :

- de 50 € par an,

- de 4 € par jour lorsque plusieurs actes ou consultations sont réalisés par un même professionnel de santé le même jour ;

➤ une **franchise** :

- de 0,50 € sur les médicaments et les actes effectués par un auxiliaire médical (à l'exclusion de ceux pratiqués au cours d'une hospitalisation),

- de 2 € pour les frais de transport sanitaire (à l'exception des transports d'urgence) ;

Le montant est plafonné à 50 € par an et, par jour, à 2 € pour les actes et 4 € pour les transports.

➤ un **forfait journalier hospitalier**, de 20 € à la charge de la personne admise dans un établissement hospitalier ou médico-social.

**2514** Le ticket modérateur peut être supprimé dans un certain nombre de situations, notamment si l'intéressé est victime :

- d'une affection de longue durée, d'une affection grave ou de plusieurs affections entraînant un état pathologique invalidant, si ces affections comportent un traitement prolongé et une thérapeutique coûteuse ;

**Remarque** L'exonération du ticket modérateur ne s'applique qu'aux seuls actes et prestations figurant dans le protocole de soins établi par le médecin traitant et le médecin-conseil de la sécurité sociale des indépendants.

- d'une situation personnelle particulière (pensionné de guerre, titulaire d'une pension d'invalidité, hébergé dans un établissement spécialisé).

**2515** Sont exonérés des participations forfaitaires et des franchises :

- les mineurs,
- et les bénéficiaires de la **protection complémentaire en matière de santé, dénommée « CMU-C »** (revenu annuel pour une personne seule ne dépassant pas 8 810 € pour 2019).

**2516** Sont exonérés du ticket modérateur de 24 € les personnes atteintes d'une affection de longue durée, pour les soins et traitements liés à l'affection, et les bénéficiaires d'une pension d'invalidité ou de la **protection complémentaire en matière de santé**.

**2517** Sont exonérés du forfait journalier hospitalier de 20 € :

- la victime d'un accident du travail et maladie professionnelle ;
- le stagiaire de centre de rééducation professionnelle ou de pré-orientation professionnelle ;
- le jeune handicapé de moins de 20 ans hébergé dans un établissement sanitaire ou d'éducation spéciale ;
- la personne hospitalisée dans un établissement d'hébergement pour personnes âgées avec section de cure médicale ou ayant passé convention pour recevoir des bénéficiaires de l'aide sociale ;
- la personne hospitalisée à domicile ;
- la victime d'un acte de terrorisme qui bénéficie d'une prise en charge intégrale pour les soins en rapport avec cet événement ;
- le bénéficiaire de la CMU-C, de l'aide médicale d'État ou de l'aide au paiement d'une complémentaire santé (ACS).

**2518** La prise en charge des frais de santé est totale :

- pour les soins à la personne enceinte, à partir du 6<sup>e</sup> mois de grossesse ;
- pour les soins au nouveau-né, dans les 30 jours suivant la naissance ;
- en cas d'hospitalisation de la mère ou de l'enfant, dans les 30 jours suivant la naissance.

## B. – PRESTATIONS EN ESPÈCES DE MATERNITÉ

### 📖 Sources

CSS, art. L. 623-1 et L. 623-4 ; D. 613-4-1 à D. 613-13-1, D. 613-29 ; CSS, art. L. 646-4 et L. 646-5

### 1° Présentation

**2519 Conditions communes** – Contrairement aux professions artisanales et commerciales, les professions libérales ne bénéficient pas d'indemnités journalières d'assurance maladie.

En revanche, des indemnités journalières et allocations pour **maternité** (naissance et adoption) sont ouvertes à la professionnelle libérale et à la conjointe collaboratrice remplissant les conditions suivantes :

- être à jour des cotisations de maternité au 31 décembre de l'année précédente (ou respecter un plan d'apurement en cours),
- et être affiliée depuis au moins 10 mois au titre d'une activité non salariée à la date présumée de la naissance ou de l'adoption.

Gérées par la sécurité sociale des indépendants, identiques pour l'ensemble des professions non salariées non agricoles et pouvant se cumuler, il s'agit de :

- l'allocation forfaitaire de repos maternel (assurée et conjointe) ;
- l'indemnité journalière forfaitaire d'interruption d'activité (assurée) ou l'indemnité complémentaire de remplacement (conjointe).

**2520** Les allocations et indemnités de maternité sont **fiscalement imposables**, quel que soit le régime d'imposition du bénéficiaire du professionnel libéral.

Sur le plan social, elles sont soumises aux **CSG-CRDS**, aux taux de 6,20 % + 0,5 %.

Elles peuvent par ailleurs faire l'objet d'une saisie ou d'une cession dans les mêmes conditions et limites que les salaires.

Enfin, l'action de l'assuré auprès de l'organisme pour obtenir le paiement des prestations en espèces de maternité se **prescrit par 2 ans**. Ce même délai s'applique à l'action en remboursement par l'organisme, de prestations indûment payées à l'assuré. Toutefois, en cas de fraude ou de fausse déclaration de l'assuré, le délai de prescription est porté à 5 ans.

## 2° Allocation forfaitaire de repos maternel

**2521** L'allocation forfaitaire de repos maternel **compense partiellement la diminution d'activité** de la professionnelle libérale en cas de maternité ou d'adoption d'un enfant.

Le droit à cette allocation est également ouvert à la conjointe collaboratrice du professionnel libéral.

Elle est toutefois conditionnée, pour tout 1<sup>er</sup> versement à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, à une interruption d'activité d'au moins 8 semaines (56 jours), compte tenu de l'alignement de ce délai sur celui applicable aux salariées.

**2522** Égale au plafond mensuel de la sécurité sociale, soit **3 377 € pour 2019**, quel que soit le nombre d'enfants nés, elle est versée en deux fois (au 7<sup>e</sup> mois de grossesse et à la naissance).

En cas d'adoption, elle est réduite de moitié, soit 1 688,50 €, et versée en totalité à l'arrivée de l'enfant au foyer.

## 3° Indemnité journalière forfaitaire

**2523** Cette indemnité compense l'arrêt d'activité de la **professionnelle libérale**, peu importe qu'elle soit ou non remplacée. Elle doit **interrompre son activité pendant** :

– **au moins 56 jours consécutifs** (pour tout 1<sup>er</sup> versement d'indemnité à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, contre 44 jours auparavant),

– dont 14 jours immédiatement avant la date présumée de l'accouchement.

Cet arrêt de travail peut être prolongé par une ou deux périodes de 15 jours consécutifs.

Pour tout 1<sup>er</sup> versement à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, la durée maximale d'indemnisation devrait être augmentée à 112 jours (décret non publié au 20 janvier 2019).

Si l'intéressée n'a pas pu prendre, ou seulement partiellement, le congé prénatal obligatoire de 14 jours (en raison d'un accouchement avant la date présumée), la période globale d'indemnisation du congé de maternité n'est pas réduite. La durée non prise du congé prénatal est alors reportée au titre du congé postnatal. Ces dispositions s'appliquent également en cas d'adoption : la durée maximale d'attribution des indemnités est égale aux 3/4 de la durée prévue en cas de maternité.

**2524** Le montant de l'indemnité journalière est égal à 1/730 du plafond annuel de la sécurité sociale en vigueur lors du premier versement, soit **55,51 € en 2019**.

**2525** Sont par ailleurs prévus, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2020 :

– un mécanisme de **report des cotisations et contributions sociales, provisionnelles et définitives, dues par la professionnelle libérale (sauf micro-entreprise), pendant son congé de maternité ou d'adoption**. Dans ce cas, sera autorisé, pour toute la durée de versement des indemnités journalières maternité, un paiement échelonné des cotisations ou contributions reportées sur une durée maximale de 12 mois (24 mois en cas de circonstances exceptionnelles), sans majoration ni pénalité de retard ;

– à titre expérimental pour 3 ans, le **versement d'indemnités journalières en cas de reprise partielle d'activité** par l'intéressée (Loi n° 2018-1203 du 22 décembre 2018, art. 73 et 75).

## 4° Indemnité complémentaire de remplacement

**2526** En complément de l'allocation forfaitaire de repos maternel, une allocation pour interruption d'activité (d'au moins 7 jours) est versée à la mère **conjointe collaboratrice**.

Toutefois, elle suppose, contrairement à l'indemnité journalière forfaitaire de la professionnelle libérale, que la conjointe collaboratrice soit **remplacée par un (e) salarié(e) dans les travaux qu'elle effectue habituellement**. Les durées du congé diffèrent également (voir tableau ci-après).

**2527** Le montant de l'indemnité complémentaire de remplacement est égal au coût réel du remplacement, dans la limite d'un plafond journalier égal à 1/56<sup>e</sup> de 2 SMIC mensuels, soit une indemnité journalière maximale de **54,33 € pour 2019**.

Pour tout 1<sup>er</sup> versement d'indemnité à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, le montant n'est plus fixé en référence au coût et à la durée du remplacement.

## 5° Durées maximales et montants maximum des prestations de maternité

2528

### Montant forfaitaire maximum des prestations de maternité - 2019

PROFESSIONNELLE LIBÉRALE	Naissance	Adoption
Allocation forfaitaire de repos maternel (AFRM)	3 377 €	1 688,50 €
Indemnité journalière forfaitaire (IJF)	55,51€	55,51 €
CONJOINTE COLLABORATRICE	Naissance	Adoption
Allocation forfaitaire de repos maternel (AFRM)	3 377 €	1 688,50 €
Indemnité complémentaire de remplacement (ICR)	54,33 €	54,33 €

2529

### Durées maximales de versement des prestations de maternité - 2019

PROFESSIONNELLE LIBÉRALE	Plafond journalier	Plafond naissance			Plafond adoption		
		56 jours			56 jours	86 jours	
Indemnité journalière forfaitaire (IJF)	55,51 €	3 108,56 €			3 108,56 €	4 773,86 €	
CONJOINTE COLLABORATRICE	Plafond journalier	Plafond naissance			Plafond adoption		
Indemnité complémentaire de remplacement (ICR)	54,33 €	28 jours	56 jours	112 jours	14 jours	28 jours	56 jours
		1 521,24 €	3 042,48 €	6 084,96 €	760,62 €	1 521,24 €	3 042,48 €

**IMPORTANT** Si le professionnel libéral a perçu un revenu annuel moyen des 3 années précédentes d'activité (N - 3, N - 2 et N - 1) inférieur à 10 % du plafond annuel moyen de la sécurité sociale de la même période, les deux indemnités de maternité ouvertes à partir du 1<sup>er</sup> janvier de l'année N sont **réduites à 10 %** de leur montant habituel.

Ainsi, celles dont le premier versement intervient à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2019 sont réduites à 10 % de leur montant si le revenu annuel moyen de 2016, 2017 et 2018 a été inférieur à 3 919,20 €.

## C. – PRESTATIONS EN ESPÈCES DE PATERNITÉ

### Sources

CSS, art. L. 623-4 ; CSS, art. D. 613-4-2, D. 613-4-4 à D. 613-7, D. 613-29

**2530** L'accès au congé de paternité et d'accueil du jeune enfant est ouvert de la manière suivante :

➤ le père ou l'accueillant de l'enfant qui interrompt son activité libérale à l'occasion d'une naissance ou d'une adoption, a droit à une **indemnité journalière forfaitaire** pendant une durée de :

- 11 jours consécutifs au plus en cas de naissance ou d'adoption simple,
- 18 jours consécutifs en cas de naissances ou d'adoptions multiples.

Elle est égale à celle versée à la professionnelle libérale. Seule la durée de versement diffère ;

La durée de l'indemnisation au titre du congé de paternité peut être **prolongée en cas d'hospitalisation de l'enfant** en unité spécialisée immédiatement après sa naissance. Cette disposition s'applique pour les naissances intervenant à compter d'une date à fixer par décret et au plus tard le 1<sup>er</sup> juillet 2019.

➤ le père ou l'accueillant de l'enfant qui a le statut de conjoint collaborateur de la professionnelle libérale bénéficie d'une **indemnité de remplacement**, à condition d'être remplacé par un (e) salarié(e). L'indemnité est égale aux frais réels, dans la limite :

- d'un montant maximal journalier,
- de la durée du congé (11 jours ou 18 jours).

Dans les deux cas, le congé doit débuter dans les 4 mois qui suivent la naissance de l'enfant. L'intéressé doit en faire une demande d'indemnité.

## Montant maximum des prestations de paternité - 2019

PROFESSIONNEL LIBÉRAL	Plafond journalier	11 jours d'arrêt naissance ou adoption simple	18 jours d'arrêt naissances ou adoptions multiples
Indemnité journalière forfaitaire (IJF)	55,51 €	610,61 €	999,18 €
CONJOINT COLLABORATEUR	Plafond journalier	11 jours d'arrêt naissance ou adoption simple	18 jours d'arrêt naissances ou adoptions multiples
Indemnité complémentaire de remplacement (ICR)	54,33 €	597,63 €	977,94 €

**2531** En cas de décès de la mère entre la naissance et la fin de la période d'indemnisation, le père perçoit l'indemnisation dont elle aurait bénéficié, à savoir :

- l'indemnité journalière, sous réserve qu'il cesse toute activité pendant cette durée ;
- et l'allocation forfaitaire non encore versée à la mère.

**2532** À l'identique de celles de maternité, les indemnités de paternité sont réduites à 10 % de leur valeur lorsque la moyenne des revenus annuels des 3 années précédant leur versement était inférieure au plafond annuel moyen de la sécurité sociale sur la même période.

**2533** Le régime fiscal et social des indemnités versées à l'occasion de la paternité est identique à celui applicable aux prestations de maternité (V. **2520**).

## II. Couverture obligatoire invalidité-décès

### A. – PRESTATIONS D'INVALIDITÉ-DÉCÈS DU PROFESSIONNEL LIBÉRAL ET DU CONJOINT COLLABORATEUR (HORS AVOCAT)

#### 📖 Sources

CSS, art. L. 355-3, L. 644-1, L. 644-2, R. 644-1, D.644-1, Décret n° 2016-1991 du 30 décembre 2016 (notaires), statuts des sections professionnelles

**2534** Chaque section professionnelle gère pour ses assurés une couverture invalidité et décès.

Le professionnel libéral doit faire sa demande de prestation d'invalidité à sa section professionnelle. Le silence de cette dernière pendant plus de 4 mois vaut décision de rejet.

**2535** Les montants et conditions d'attribution des pensions d'invalidité, des indemnités journalières pour incapacité, et des capitaux-décès diffèrent selon la profession libérale exercée.

Le **conjoint collaborateur** peut bénéficier des prestations d'invalidité et ouvrir droit aux prestations décès garanties par la section professionnelle du professionnel libéral. Leur montant est égal, selon la fraction retenue par le conjoint pour ses cotisations, au quart ou à la moitié de celui des garanties du professionnel libéral.

#### Tableaux récapitulatifs des prestations invalidité et décès par profession

Profession	Prestations INVALIDITÉ	
	Invalidité temporaire	Invalidité totale
Médecin (CARMF)	Indemnités journalières en cas d'incapacité temporaire à toute activité, versées mensuellement à partir du 91 <sup>e</sup> jour d'arrêt, pendant au maximum 3 ans montant fonction de la classe de cotisation	Pension versée mensuellement (8 trimestres d'affiliation exigés si l'origine de la maladie ou de l'accident est antérieure à l'affiliation à la caisse), jusqu'à l'âge de la retraite. Majorée pour charge de conjoint ou d'enfants montant en fonction de la classe de cotisation



	Prestations DÉCÈS	
	Conjoint survivant	Orphelins
	<ul style="list-style-type: none"> <li>– rente annuelle si 2 années de mariage, jusqu'à 60 ans (part forfaitaire et part proportionnelle aux points acquis, majorée pour charge d'enfants)</li> <li>– indemnité forfaitaire, si le médecin décédé avait moins de 75 ans ou était invalide, et 2 années de mariage versées trimestriellement</li> </ul>	À défaut de droit au conjoint, allocation forfaitaire jusqu'à 21 ans (25 ans si études) versée trimestriellement
Profession	Prestations INVALIDITÉ	
	Invalité temporaire	Invalité totale
Dentiste et sage-femme (CARCDSF)	Indemnités journalières en cas d'incapacité temporaire à l'activité exercée, versées mensuellement à partir du 91 <sup>e</sup> jour d'arrêt, pendant au maximum 3 ans. Montant forfaitaire	Allocation forfaitaire pour invalidité totale et définitive à l'activité, versée trimestriellement jusqu'à l'âge de la retraite, majorée pour charge d'enfants
	Prestations DÉCÈS	
	Conjoint survivant	Orphelins
	<ul style="list-style-type: none"> <li>– allocation, si 2 ans de mariage, versée trimestriellement jusqu'à 65 ans (60 ans en cas d'inaptitude)</li> <li>– allocation unique au conjoint renonçant à l'allocation annuelle, ou ne pouvant pas en bénéficier (montant fonction de l'âge du conjoint)</li> <li>– capital au conjoint survivant (à défaut aux descendants)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– allocation jusqu'à 18 ans (25 ans si études)</li> <li>– rente annuelle d'éducation jusqu'à 18 ans (25 ans si études)</li> <li>– allocation annuelle aux orphelins handicapés</li> </ul>
Profession	Prestations INVALIDITÉ	
	Invalité temporaire	Invalité totale
Pharmacien (CAVP)	-	<ul style="list-style-type: none"> <li>– allocation pour invalidité totale à la profession, jusqu'à l'âge de la retraite, et rente éducation aux enfants</li> <li>– allocation pour incapacité du conjoint versées mensuellement</li> </ul>
	Prestations DÉCÈS	
	Conjoint survivant	Orphelins
	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Rente décès, versée jusqu'au droit à pension de réversion</li> <li>– capital au conjoint survivant (à défaut aux descendants)</li> </ul>	Rente éducation, jusqu'à 21 ans (25 ans si études)
Profession	Prestations INVALIDITÉ	
	Invalité totale ou partielle, mais temporaire	Invalité totale et définitive
Vétérinaire (CARVP)	<ul style="list-style-type: none"> <li>Pension pour invalidité égale ou supérieure à 66 % (pour l'invalidité partielle) ou à 100 % (pour l'invalidité totale), depuis plus d'1 an, à compter du 366<sup>e</sup> + 90 jours d'incapacité versées mensuellement</li> <li>– montant forfaitaire de la pension pour invalidité partielle, selon la classe de cotisations cumulé plafonné de la pension avec des revenus d'activité</li> <li>– montant forfaitaire majoré de la pension pour invalidité totale, selon la classe de cotisations</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– pension pour invalidité de 100 %, à compter du 366<sup>e</sup> + 90 jours d'invalidité</li> <li>– rente pour les enfants de 21 ans (ou 25 ans si études).</li> </ul> Versées mensuellement montant forfaitaire selon la classe de cotisations et charge d'enfants
	Prestations DÉCÈS	
	Conjoint survivant	Orphelins
	<ul style="list-style-type: none"> <li>– rente forfaitaire mensuelle de « survie », au conjoint ou partenaire de PACS si 2 ans de mariage et non séparé</li> <li>– capital au conjoint survivant (à défaut aux descendants), d'un montant forfaitaire dégressif entre 65 et 75 ans</li> </ul>	Rente d'éducation forfaitaire mensuelle, jusqu'à 21 ans (25 ans si études)

Profession	Prestations INVALIDITÉ	
	Invalidité temporaire	Invalidité totale
Expert-comptable commissaire aux comptes (CAVEC)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- indemnités journalières pour incapacité au métier à partir du 91<sup>ème</sup> jour, versées pendant au maximum 3 ans, sauf rechute (montant forfaitaire identique quelle que soit la classe de cotisations)</li> <li>- pension temporaire si invalidité égale ou supérieure à 66 % d'au moins 6 mois, versée au maximum jusqu'à l'âge de la retraite complémentaire (montant fixé selon le taux d'invalidité)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pension pour invalidité de 100 % jusqu'à la liquidation de la retraite (montant forfaitaire selon la classe de cotisation)</li> <li>- Rente aux enfants jusqu'à 25 ans</li> </ul>
	Prestations DÉCÈS	
	Conjoint survivant	Orphelins
	capital au conjoint survivant ou à défaut aux descendants (montant forfaitaire selon la classe de cotisations)	rente jusqu'à 25 ans (montant forfaitaire selon la classe de cotisation)
Profession	Prestations INVALIDITÉ	
	Invalidité temporaire	Invalidité totale
Architecte, ingénieur, technicien expert et conseil et autres (CIPAV)	<ul style="list-style-type: none"> <li>pension pour invalidité égale ou supérieure à 66 % jusqu'à 65 ans au plus tard, sous condition de ressources (montant fixé selon le taux d'invalidité)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Pension pour invalidité de 100 % (montant forfaitaire selon la classe de cotisation)</li> <li>- rente aux enfants jusqu'à 21 ans (25 ans si études)</li> </ul>
	Prestations DÉCÈS	
	Conjoint survivant	Orphelins
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- rente trimestrielle si 2 ans de mariage, jusqu'à 60 ans (montant forfaitaire selon la classe de cotisations)</li> <li>- capital au conjoint survivant (à défaut aux descendants) (montant fonction de la classe de cotisation)</li> </ul>	Rente jusqu'à 21 ans (25 ans si études) (montant forfaitaire selon la classe de cotisations)
Profession	Prestations INVALIDITÉ	
	Invalidité temporaire	Invalidité totale
Officier ministériel, public et des compagnies judiciaires (CAVOM)	<ul style="list-style-type: none"> <li>pension pour invalidité au moins égale à 66 %, servie au plus tard jusqu'à 65 ans sous condition de ressources (montant fixé selon le taux d'incapacité)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Pension pour invalidité supérieure à 66 %, égale à la pension que l'assuré aurait perçue s'il avait poursuivi ses cotisations jusqu'à 60 ans (montant fonction de la classe de cotisations)</li> </ul>
	Prestations DÉCÈS	
	Conjoint survivant	Orphelins
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- rente au conjoint de moins de 60 ans, d'un montant forfaitaire selon la classe de cotisations</li> <li>- capital au conjoint survivant et à défaut aux descendants (montant fonction de la classe de cotisation)</li> </ul>	Rente d'un montant forfaitaire selon la classe de cotisations, jusqu'à 21 ans (25 ans si études)
Profession	Prestations INVALIDITÉ	
	Invalidité temporaire	Invalidité totale
Agent général d'assurance (CAVAMAC)	<ul style="list-style-type: none"> <li>pension pour invalidité à la profession de 33 % à 66 % depuis au moins 1 an, jusqu'à l'âge de la retraite (montant fixé en fonction du taux d'incapacité) versée trimestriellement</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- pension pour invalidité supérieure à 66 % depuis au moins 1 an, jusqu'à l'âge de la retraite</li> <li>- 25 % du montant des commissions et rémunérations brutes, plafonné. Versées trimestriellement</li> </ul>
	Prestations DÉCÈS	
	Conjoint survivant	Orphelins
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- rente de 50 à 65 ans, calculée sur 60 % des points acquis</li> <li>- capital au conjoint survivant (à défaut aux descendants)</li> </ul>	Rente éducation jusqu'à 21 ans (25 ans si études)

Profession	Prestations INVALIDITÉ
Notaires (CPRN) Régime invalidité- décès mis en place au 1 <sup>er</sup> janvier 2017	Prestations DÉCÈS

**2536** Toute demande de remboursement par l'organisme payeur à l'assuré d'un trop-perçu de prestation d'invalidité est prescrite par un **délaï de 2 ans** à compter de son paiement, sauf en cas de fraude ou de fausse déclaration où le délai est porté à 5 ans.

**Remarque** En cas d'erreur de l'organisme, aucun remboursement n'est réclamé à un assuré de bonne foi, si ses ressources sont inférieures à un plafond. Si elles sont comprises entre ce plafond et le double de ce plafond, la situation est soumise à la commission de recours amiable qui accorde éventuellement la remise totale ou partielle de la dette et détermine l'échelonnement du remboursement.

**2537** Les prestations d'invalidité-décès sont **imposables** dans la catégorie des retraites et rentes viagères et sont soumises aux **CSG-CRDS** (aux taux de 8,3 % + 0,5 %) et à la contribution additionnelle de solidarité pour l'autonomie (CASA).

À noter que les prestations d'**invalidité-décès** versées dans le cadre des contrats dits « Madelin » sont imposées de la même manière dans la catégorie des pensions et retraite et soumises aux CSG, CRDS et CASA.

## B. – PRESTATIONS D'INVALIDITÉ-DÉCÈS DE L'AVOCAT LIBÉRAL ET DU CONJOINT COLLABORATEUR

### 📖 Sources

CSS, art. L. 653-6, R. 723-48 à R. 723-56

### 1° Prestations invalidité

**2538** Une **allocation temporaire** est attribuée à l'avocat non salarié ou au conjoint collaborateur dans l'impossibilité d'exercer sa profession par suite de maladie ou d'accident, à compter du 91<sup>e</sup> jour qui suit la cessation d'activité et **pendant au maximum 3 ans**.

L'intéressé doit toutefois être **en exercice depuis au moins 1 an**, et être à jour de ses cotisations. La demande doit avoir été formulée dans les 12 mois suivant l'arrêt.

La radiation des barreaux entraîne l'arrêt du versement de l'allocation.

**Remarque** Pour les 90 premiers jours de l'arrêt de travail, l'avocat doit contacter la Prévoyance des avocats (LPA) en vue de bénéficier d'indemnités journalières.

**2539** À l'expiration du délai de 3 ans, l'avocat ou le conjoint collaborateur peut percevoir une **pension d'invalidité** tant qu'il est dans l'incapacité totale de reprendre son activité, et au plus tard **jusqu'à l'âge de la retraite**.

**2540** La cessation d'activité doit avoir pour cause une **maladie contractée ou un accident survenu après l'inscription au tableau**. À titre d'exemple, un avocat déjà atteint d'une rétinite pigmentaire lors de son entrée au barreau ne peut bénéficier de la pension de la CNBF, peu importe que la manifestation de l'affection ait eu lieu après son inscription.

L'allocation et la pension sont attribuées sans condition de ressources.

**2541** Les prestations d'invalidité sont **imposables et soumises aux CSG-CRDS**, mais sont exonérées de la contribution additionnelle de solidarité pour l'autonomie (CASA).

Elles sont **cessibles et saisissables** dans les mêmes conditions et limites que les salaires.

**2542** Les montants 2018 des prestations d'invalidité de l'avocat libéral sont fixés comme suit (chiffres 2019 non publiés au 20 janvier 2019) :

CNBF	Prestations d'invalidité	
	Allocation temporaire	Pension permanente
Avocat	61 € / jour	Égale à la moitié de la pension de retraite : - durée d'assurance inférieure à 20 ans = 50 % de la retraite forfaitaire - durée entre 20 et 39 ans = 50 % de la retraite proportionnelle
Conjoint collaborateur	Mêmes prestations que l'avocat, dont le montant est égal, selon la fraction retenue pour la cotisation, au 1/4 ou à la 1/2 de celui des prestations de l'avocat	

## 2° Prestations décès

**2543** En cas de décès de l'avocat actif depuis au moins 3 mois, un capital-décès forfaitaire est versé au conjoint survivant ou, à défaut, aux enfants à charge. Une allocation forfaitaire est également versée à l'orphelin à charge ou handicapé.

Le décès du conjoint collaborateur ouvre droit aux mêmes prestations, mais pour un montant moindre.

**2544** Les montants 2018 des prestations décès de l'avocat libéral sont fixés comme suit (chiffres 2019 non publiés au 20 janvier 2019) :

CNBF	Prestations décès	
	Capital-décès	Allocation orphelin
Avocat	Versé au décès d'un avocat en activité (ou stagiaire), au conjoint survivant ou, à défaut, aux enfants : - de moins de 21 ans (25 ans si études) - handicapés, quel que soit l'âge. Montant : - 34 302 € en cas de maladie - 68 603 € en cas d'accident	Allocation annuelle égale au 1/4 des retraites forfaitaires de base et complémentaire (soit 4 208 € pour la retraite de base), versée à l'orphelin : - jusqu'à l'âge de 21 ans (25 ans si études) - jusqu'à 25 ans sans condition de ressources, ou au-delà sous condition de ressources, si l'orphelin est atteint d'une incapacité d'au moins 50 %
Conjoint collaborateur	En cas de décès du conjoint collaborateur actif, versement du capital-décès et de l'allocation orphelin dont les montants sont égaux, selon la fraction de cotisation retenue, au 1/4 ou à la 1/2 de ceux de l'avocat	

**2545** Le capital-décès n'est pas imposable et ne supporte aucun prélèvement obligatoire. L'allocation d'orphelin est en revanche imposable et soumise aux CSG-CRDS et CASA.

## III. Retraite de base obligatoire

### A. – RETRAITE DE BASE PERSONNELLE

#### ■ Sources

CSS, art. L. 161-22, L. 173-1-3 ; L. 643-1 à L. 643-6, ; L. 351-4 à L. 351-4-2 (par renvoi de CSS, L. 643-1-1) ; L. 653-1 à L. 653-5 ; règlement d'action sociale de la CNAVPL (appr. D. n° 2017-1865, 29 déc. 2017)

**2546** Le régime de retraite de base des professions libérales (hors avocat) est le seul régime obligatoire qui fonctionne intégralement en points.

Malgré cette spécificité, les règles de fonctionnement du régime ont été en grande partie alignées sur celles du régime général des salariés, notamment en matière de conditions d'âge et de durée d'assurance à remplir pour obtenir le service de sa pension de retraite de base.

Notons par ailleurs que ce régime de base dispose pour ses assurés d'une action sociale, attribuée sous condition de ressources et prenant la forme d'aides financières ou techniques occasionnelles ou renouvelables, remboursables ou à fonds perdus, octroyées sur présentation de devis et de factures (aides relatives à la santé, pour l'hébergement en établissement pour personnes âgées, adaptation de l'habitat et prévention de la perte d'autonomie, aide-ménagère à domicile, prise en charge de cotisations de retraite de base, ou encore avances ou secours suite à une situation imprévisible ou exceptionnelle entraînant une rupture de l'équilibre financier).

## 1° Conditions d'attribution

### a) Conditions d'âge

**2547** L'âge légal d'obtention de la retraite de base du professionnel libéral, y compris l'avocat, ainsi que les cas de retraite anticipée, sont identiques à ceux du régime général des salariés.

Ainsi, l'âge de départ en retraite est de **62 ans** pour les assurés nés à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1955, et celui d'obtention automatique de la retraite maximale, quelle que soit la durée d'assurance, est de 67 ans.

**2548** Pour les assurés nés avant 1955, l'âge de départ augmente en fonction de l'année de naissance, selon la progressivité suivante :

Année de naissance	Age légal de départ à la retraite*	Age d'obtention du taux plein quelle que soit la durée d'assurance
entre le 1 <sup>er</sup> juillet 1951 et le 31 décembre 1951	60 ans et 4 mois	65 ans et 4 mois
1952	60 ans et 9 mois	65 ans et 9 mois
1953	61 ans et 2 mois	66 ans et 2 mois
1954	61 ans et 7 mois	66 ans et 7 mois
à partir de 1955	62 ans	67 ans

\*à cet âge, la retraite peut être liquidée au taux plein (50 %) si l'assuré :

- justifie de la durée d'assurance exigée pour le taux plein,
- ne justifie pas de la durée d'assurance exigée pour le taux plein, mais est :
  - **inapte au travail** ou invalide de guerre à 85 %,
  - déporté ou interné politique ou de la Résistance, ancien combattant ou prisonnier de guerre,
  - bénéficiaire de l'allocation aux adultes handicapés.

Le professionnel libéral (ou le conjoint collaborateur) doit adresser sa demande de reconnaissance d'inaptitude à la section professionnelle dont il dépend, sur papier libre. Celle-ci lui envoie en retour un formulaire dédié, à retourner par le demandeur dans le délai d'1 mois, sous pli recommandé et accompagné du certificat médical du médecin traitant.

Le médecin conseil de la section peut le cas échéant réclamer une expertise. Sur l'avis du médecin conseil, la Commission d'inaptitude prend sa décision et la notifie au demandeur par lettre recommandée avec demande d'AR. Elle peut faire l'objet d'un recours, dans un délai de 2 mois, par lettre recommandée avec demande d'AR, devant le tribunal de grande instance.

**Remarque** Peut prétendre à une retraite à taux plein à 65 ans, quelle que soit sa durée d'assurance :

- l'assuré né entre le 1<sup>er</sup> juillet 1951 et le 31 décembre 1955 inclus, qui a eu 3 enfants et interrompu ou réduit son activité,
- l'assuré ayant interrompu son activité en raison de sa qualité d'aidant familial pendant au moins 30 mois consécutifs,
- l'assuré ayant un enfant handicapé.

**2549** La retraite de base peut être servie à titre anticipé avant l'âge légal de la retraite, en cas de carrière particulièrement longue ou de handicap.

L'assuré né après 1952 et ayant commencé à travailler avant 20 ans et justifiant de la durée d'assurance cotisée requise pour sa génération pour bénéficier du taux plein (V. **2550**), peut demander un départ anticipé à la retraite à 60 ans.

Peut également obtenir sa retraite de base à taux plein avant l'âge légal de départ à la retraite le professionnel libéral justifiant d'un **taux d'incapacité permanente de 50 %**, et de durées minimales d'assurance et de cotisations.

### b) Condition de durée d'assurance

**2550** La durée d'assurance exigée pour une pension liquidée au taux plein est identique à celle du régime général des salariés et varie selon l'année de naissance de l'assuré :

Année de naissance	Durée d'assurance exigée pour le taux plein à l'âge légal de la retraite
entre le 1 <sup>er</sup> juillet 1951 et le 31 décembre 1951	163 trimestres
1952	164 trimestres
1953 et 1954	165 trimestres
1955, 1956 et 1957	166 trimestres

Année de naissance	Durée d'assurance exigée pour le taux plein à l'âge légal de la retraite
1958, 1959 et 1960	167 trimestres
1961, 1962 et 1963	168 trimestres
1964, 1965 et 1966	169 trimestres
1967, 1968 et 1969,	170 trimestres
1970, 1971 et 1972,	171 trimestres
à partir de 1973	172 trimestres

**2551** Sont comptées comme **périodes d'assurance** les périodes cotisées ou rachetées, ainsi que celles :

- ayant donné lieu à exonération de cotisations ;
- de mobilisation, de captivité et de service national légal.

Concernant les périodes cotisées, les trimestres retenus sont ceux pour lesquels les revenus cotisés représentent le montant du SMIC calculé sur la base :

- de 200 heures, du 1<sup>er</sup> janvier 2004 au 31 décembre 2013 ;
- de 150 heures, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014.

Ne peuvent être validés plus de 4 trimestres par année d'affiliation.

**2552** Les majorations de la durée d'assurance pour maternité, adoption, éducation ou prise en charge d'un enfant handicapé dont bénéficient les salariés sont applicables au professionnel libéral et à l'avocat.

Pour tout enfant né ou adopté depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2010, la mère bénéficie de la majoration au titre de la maternité, soit 4 trimestres, et les majorations au titre de l'éducation ou de l'adoption peuvent être attribuées à l'un ou l'autre des parents, ou réparties entre eux.

Les modalités d'attribution à la mère ou au père varient selon la date de naissance ou d'adoption des enfants. Elles sont au maximum de 8 trimestres par enfant.

La majoration de durée d'assurance pour l'assuré ayant élevé un enfant handicapé permet l'attribution d'1 trimestre par période d'éducation de l'enfant pendant 30 mois, dans la limite de 8 trimestres.

**2553** Des rachats, ou versements pour la retraite (VPLR), similaires à ceux en place dans les autres régimes de retraite, sont ouverts au professionnel libéral et à l'avocat, âgés de 20 ans à 66 ans inclus et non retraités, afin de leur permettre d'améliorer leur droit à retraite.

Sont visées les périodes :

- d'études supérieures, sans affiliation à un régime, ayant donné lieu à l'obtention d'un diplôme ou équivalent ;
- d'années civiles ayant donné lieu à affiliation au régime de retraite des professions libérales, mais pour lesquelles ont été retenus moins de 4 trimestres.

Le nombre total de trimestres rachetables est limité à 12. Les barèmes (rachat des seuls trimestres d'assurance et rachat, plus coûteux, de trimestres d'assurance et de points) sont fixés par arrêté. Un tarif préférentiel de rachat de trimestres d'études pour le jeune entrant dans la vie active est proposé, dans certaines conditions et limites.

Le versement pour la retraite peut être échelonné. Toutefois, si la période de paiement est supérieure à 12 mois, les sommes restant dues à l'issue de ce délai sont majorées de 1,3 %.

Les versements effectués dans ce cadre sont fiscalement déductibles (CGI, art. 154 bis).

Pour le barème des rachats, voir le tableau ci-dessous.

### Barème des rachats 2019

Age en 2019	Versement pour un trimestre					
	Taux seul			Taux seul + durée d'assurance		
	revenu brut annuel (en €)			revenu brut annuel (en €)		
	< 30 393 <sup>(1)</sup>	De 30 393 à 40 524 <sup>(2)</sup> (% du revenu)	> 40 524 <sup>(3)</sup>	< 30 393 <sup>(1)</sup>	De 30 393 à 40 524 <sup>(2)</sup> (% du revenu)	> 40 524 <sup>(3)</sup>
20	1055	3,8	1407	1564	5,63	2085
21	1076	3,87	1434	1594	5,74	2126
22	1097	3,95	1462	1625	5,85	2167
23	1118	4,03	1491	1657	5,96	2209
24	1168	4,2	1557	1731	6,23	2308

Versement pour un trimestre						
Age en 2019	Taux seul			Taux seul + durée d'assurance		
	revenu brut annuel (en €)			revenu brut annuel (en €)		
	< 30 393 <sup>(1)</sup>	De 30 393 à 40 524 <sup>(2)</sup> (% du revenu)	> 40 524 <sup>(3)</sup>	< 30 393 <sup>(1)</sup>	De 30 393 à 40 524 <sup>(2)</sup> (% du revenu)	> 40 524 <sup>(3)</sup>
25	1219	4,39	1625	1806	6,5	2408
26	1271	4,58	1694	1883	6,78	2511
27	1324	4,77	1765	1961	7,06	2615
28	1377	4,96	1836	2041	7,35	2721
29	1432	5,16	1909	2122	7,64	2829
30	1487	5,35	1983	2204	7,93	2938
31	1543	5,55	2057	2286	8,23	3048
32	1599	5,76	2132	2370	8,53	3160
33	1656	5,96	2208	2454	8,84	3272
34	1713	6,17	2284	2539	9,14	3385
35	1771	6,38	2361	2624	9,45	3499
36	1828	6,58	2438	2709	9,76	3613
37	1886	6,79	2515	2795	10,06	3727
38	1945	7	2593	2882	10,38	3843
39	2005	7,22	2673	2971	10,7	3961
40	2065	7,43	2753	3060	11,02	4080
41	2126	7,65	2834	3150	11,34	4201
42	2187	7,87	2915	3240	11,67	4320
43	2247	8,09	2995	3329	11,99	4439
44	2306	8,3	3075	3418	12,3	4557
45	2366	8,52	3154	3506	12,62	4674
46	2426	8,74	3235	3596	12,95	4794
47	2488	8,96	3317	3687	13,27	4915
48	2549	9,18	3398	3777	13,6	5036
49	2610	9,4	3479	3867	13,92	5156
50	2672	9,62	3563	3960	14,26	5279
51	2734	9,84	3646	4052	14,59	5402
52	2796	10,07	3728	4143	14,92	5525
53	2857	10,29	3810	4234	15,25	5646
54	2919	10,51	3891	4325	15,57	5767
55	2980	10,73	3973	4416	15,9	5888
56	3041	10,95	4055	4507	16,23	6009
57	3103	11,17	4138	4599	16,56	6132
58	3162	11,39	4216	4686	16,87	6248
59	3220	11,59	4294	4772	17,18	6363
60	3275	11,79	4367	4854	17,48	6472
61	3329	11,99	4439	4933	17,76	6578
62	3383	12,18	4510	5013	18,05	6684
63	3298	11,87	4397	4888	17,6	6517

Versement pour un trimestre						
Age en 2019	Taux seul			Taux seul + durée d'assurance		
	revenu brut annuel (en €)			revenu brut annuel (en €)		
	< 30 393 <sup>(1)</sup>	De 30 393 à 40 524 <sup>(2)</sup> (% du revenu)	> 40 524 <sup>(3)</sup>	< 30 393 <sup>(1)</sup>	De 30 393 à 40 524 <sup>(2)</sup> (% du revenu)	> 40 524 <sup>(3)</sup>
64	3214	11,57	4285	4762	17,15	6350
65	3129	11,27	4172	4637	16,7	6183
66	3044	10,96	4059	4512	16,24	6015

<sup>(1)</sup> Inférieur à 75 % du plafond annuel de la sécurité sociale (PASS) 2019  
<sup>(2)</sup> de 75 à 100 % du PASS 2019  
<sup>(3)</sup> supérieur à un PASS 2019

### c) Condition de paiement des cotisations

**2554** Les périodes pour lesquelles les cotisations n'ont pas été acquittées dans les 5 ans suivant leur date d'exigibilité ne sont pas prises en considération pour le calcul de la pension de retraite de base du professionnel libéral.

**2555** La condition d'être à jour des cotisations est en revanche une condition d'ouverture du droit pour l'avocat : pour obtenir le service de sa retraite de base, celui-ci doit être à jour de ses cotisations, majorations comprises, à la date de la liquidation.

### d) Condition de cessation d'activité

**2556** L'assuré est tenu d'envoyer dans les 6 mois une attestation indiquant **qu'il a cessé toute activité rémunérée, salariée et non salariée**, donnant lieu à affiliation à un régime de retraite de base.

Cet envoi doit être effectué :

- à la section professionnelle de la CNAVPL, s'il est professionnel libéral,
- à la CNBF, s'il est avocat non-salarié.

Concernant ce dernier, la date de la cessation de son activité est établie par une attestation délivrée par le Bâtonnier ou par le Président de l'Ordre des avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation, certifiant l'élimination du Tableau.

**2557** La pension de retraite peut toutefois être servie **sans cessation préalable de l'activité**, lorsque l'assuré qui poursuit ou reprend une activité postérieurement au 16 janvier 2011 :

- déclare vouloir exercer, postérieurement à l'entrée en jouissance de sa pension, une activité libérale procurant des **revenus inférieurs au seuil de revenus autorisé** ;
- ou remplit les conditions de durée d'assurance et d'âge pour un cumul intégral, sous réserve d'adresser à la section professionnelle compétente, dans le mois suivant la date d'entrée en jouissance de la pension :
  - une déclaration qui précise la nature de l'activité reprise,
  - et une attestation sur l'honneur énumérant les différents régimes dont il a relevé et certifiant qu'il perçoit toutes ses pensions de retraite personnelles.

En cas de reprise d'activité ultérieure, et sous la même condition d'envoi des documents exposés ci-dessus dans le mois suivant la reprise, le service de la pension est maintenu dès lors que l'assuré remplit les conditions du cumul intégral ou plafonné.

## 2° Montant de la retraite de base

### a) Professionnel libéral

**2558** La pension est calculée à partir des trois éléments suivants :

- le **nombre de points acquis**, déterminé en fonction des revenus d'activité soumis à cotisations ;
- la **valeur du point**, revalorisée dans les mêmes conditions que les pensions de retraite ;
- la **durée d'assurance** (tous régimes de base confondus).

**Remarque** La cotisation maximale sur la tranche T1 de revenus permet d'acquérir 525 points. La cotisation maximale sur la tranche T2 de revenus permet d'acquérir 25 points.

**2559** Des **points gratuits** sont attribués :

- aux femmes enceintes, au titre du trimestre civil au cours duquel survient l'accouchement (100 points), sans que cette attribution ait pour effet de porter le nombre de points acquis pour l'année au-delà de 550 ;



- aux personnes bénéficiaires d'une pension d'invalidité avec majoration pour tierce personne (200 points) ;
- aux personnes atteintes d'une incapacité d'exercice de leur profession pendant plus de 6 mois (400 points).

**2560** Si l'assuré remplit les conditions d'âge et de durée d'assurance, le montant de la pension est égal au produit de la **valeur du point (0,5690 €** depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019) par le nombre de points acquis.

**Remarque** Ce montant est porté le cas échéant à celui de l'ancienne allocation vieillesse des travailleurs salariés (AVTS), en ajoutant à la durée d'assurance les périodes antérieures à la date à laquelle l'activité a été rattachée à la CNAVPL, à condition :

- que la durée d'assurance initiale soit inférieure à 15 ans ;
- que cette même durée d'assurance, complétée des périodes d'activité antérieures, soit au moins égale à 15 ans.

**2561** Les périodes cotisées au-delà de la durée d'assurance exigée et accomplies depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2004 par un assuré ayant dépassé l'âge minimum légal de départ en retraite donnent lieu à une majoration du montant de la pension appelée **surcote, égale à 0,75 % par trimestre supplémentaire.**

À l'inverse, un **coefficient de minoration de 1,25 % par trimestre manquant** (dans la limite de 20 trimestres), s'applique en cas d'anticipation de la demande de retraite.

Ce coefficient est applicable au plus petit des nombres suivants :

- trimestres manquants pour atteindre l'âge d'obtention de la retraite maximale ;
- trimestres manquants pour atteindre la durée d'assurance exigée.

## b) Avocat

**2562** Le montant de la pension de base de l'avocat non salarié est proportionnel au nombre de trimestres d'assurance :

Nombre de trimestres*	Montant	Chiffres 2018 (chiffres 2019 non publiés au 20 janvier 2019)
Au moins égal au nombre de trimestres requis pour l'obtention du taux plein	Retraite entière	16 831 €
Inférieur à celui exigé pour le taux plein	Retraite entière proratisée selon le nombre de trimestres validés	16 831 € proratisé

*\*pour toute pension dont la date d'entrée en jouissance est postérieure au 5 mai 2017, le montant est proratisé en fonction de la durée d'assurance, y compris lorsque celle-ci est inférieure à 60 trimestres (CSS, art. R. 723-37). Dans ce cas, elle était auparavant égale au montant de l'AVTS*

**2563** Les majorations pour ajournement et les minorations pour anticipation s'appliquent à la retraite de base de l'avocat selon les mêmes modalités qu'à celle des autres professionnels libéraux (V. **2561**).

En outre, au-delà de 220 trimestres cotisés à la CNBF, une majoration forfaitaire s'applique (4 227 € en 2018).

## c) Conjoint collaborateur

**2564** Concernant la **retraite du conjoint collaborateur**, les cotisations de retraite qu'il a versées donnent lieu :

- à un nombre de points de retraite (au prorata des cotisations acquittées sur chaque tranche de revenus) ;
- à la validation des périodes d'assurance.

Le calcul et les conditions d'attribution de la retraite sont celles applicables au professionnel libéral et à l'avocat.

## d) Allocation de solidarité aux personnes âgées (ASPA)

**2565** Les régimes de retraite de base des professions libérales et des avocats non-salariés versent sous certaines conditions, à titre subsidiaire, un **avantage non contributif** (servi sans contrepartie de cotisations et pris en charge par le Fonds de solidarité vieillesse), dénommé l'allocation de solidarité aux personnes âgées.

Pour bénéficier de l'ASPA, l'assuré doit remplir les conditions suivantes :

- avoir demandé la liquidation de tous ses avantages de vieillesse ;
- avoir 65 ans et plus (ou l'âge légal de départ à la retraite en cas d'inaptitude au travail ou d'incapacité permanente d'au moins 50 %) ;
- avoir une résidence stable et régulière en France ;
- remplir une condition de ressources (le total de l'allocation et des ressources personnelles ou du ménage ne doit pas excéder des plafonds annuels). Si le montant total de l'ASPA et des ressources personnelles dépasse le plafond, l'ASPA est réduite à due concurrence.

Les sommes servies au titre de l'ASPA sont récupérables après le décès du bénéficiaire, dès lors que l'actif net successoral dépasse 39 000 €, dans la limite d'un certain montant.

**Remarque** Le montant de l'ASPA a bénéficié d'une revalorisation exceptionnelle pour la période 2018-2020.

Personne seule : égal à 9 998,40 € par an depuis le 1<sup>er</sup> avril 2018, il est fixé à 10 418,40 € par an au 1<sup>er</sup> janvier 2019 et à 10 838,40 € par an au 1<sup>er</sup> janvier 2020 ;

Couple : égal à 15 522,54 € par an depuis le 1<sup>er</sup> avril 2018, il est fixé à 16 174,59 € par an au 1<sup>er</sup> janvier 2019 et à 16 826,64 € par an au 1<sup>er</sup> janvier 2020.

### 3° Cumul emploi-retraite

**2566** Le cadre du cumul emploi-retraite mis en place depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015 (Loi n° 2014-40 du 20 janvier 2014) vise notamment les libéraux et les avocats qui cumulent une pension de retraite, servie par la CNAVPL ou la CNBF, avec une activité relevant du même ou d'un autre régime de retraite.

L'assuré entre alors, selon les circonstances, dans les dispositifs de **cumul plafonné** ou de **cumul intégral** des revenus de cette activité avec sa pension.

Les personnes dont la pension de retraite a été liquidée au titre de l'inaptitude ou à titre anticipé pour carrière longue ou handicap (V. **2549**) ne peuvent pas bénéficier du cumul emploi-retraite.

**Remarque** Les sections professionnelles de la CNAVPL et la CNBF sont tenues de fournir aux assurés, avant le service de la retraite puis chaque année suivante, une information relative aux conditions du cumul emploi-retraite et aux règles de déclaration qui s'imposent à eux en cas de reprise d'activité.

**2567** L'assuré cumule **intégralement ses retraites avec ses revenus d'activité**, si les conditions suivantes sont remplies :

– avoir atteint l'âge minimum légal de la retraite et justifier de la durée d'assurance nécessaire pour le taux plein, ou avoir atteint l'âge d'obtention du taux plein quelle que soit la durée d'assurance (V. **2547**) ;

Cette dernière condition n'est cependant pas exigée pour les périodes de cumul postérieures au 1<sup>er</sup> janvier 2014, si l'assuré n'a pas atteint l'âge de la retraite à taux plein dans son régime complémentaire (par exemple, l'âge de 65 ans est exigé pour certaines professions de santé). Dans ce cas, l'assuré peut cumuler intégralement sa retraite de base liquidée à taux plein et ses revenus d'activité, sans avoir à faire liquider les pensions des régimes dans lesquels il n'a pas encore atteint l'âge de liquidation sans minoration. Par la suite, la liquidation des avantages doit être demandée dès que les conditions d'attribution sont remplies.

– avoir fait liquider l'ensemble des pensions personnelles de base et complémentaire auprès des régimes de retraite obligatoires, français et étrangers.

**2568** Pour bénéficier de ce cumul dit « libéralisé », l'assuré doit fournir à sa section professionnelle une attestation sur l'honneur selon laquelle il remplit les conditions exposées ci-dessus. Il l'informe également de la nature et du lieu de l'activité poursuivie ou reprise.

**2569** Le cumul intégral prend effet à compter du 1<sup>er</sup> jour du mois au cours duquel l'ensemble des avantages (dont les conditions d'attribution sont remplies) ont été liquidés.

Concernant l'avocat non-salarié retraité de la CNBF et reprenant son activité, le versement de sa pension est maintenu à compter du 1<sup>er</sup> jour du trimestre suivant celui au cours duquel il atteste qu'il remplit effectivement toutes les conditions de cumul intégral.

**2570** L'assuré qui ne remplit pas les conditions d'âge et/ou de durée d'assurance exigées pour le cumul intégral est soumis au dispositif de **cumul emploi-retraite plafonné**. Dans ce cadre, le cumul est limité aux montants suivants :

Nature de l'activité	Seuil du revenu d'activité	Montants 2019
Professionnel libéral	plafond annuel de la sécurité sociale*	40 524 €

\* Le plafond est rapporté à la durée d'affiliation au titre de l'activité libérale, lorsque celle-ci est inférieure à 1 an (pour la détermination de la durée d'affiliation, il n'est pas tenu compte des trimestres civils suivant celui au cours duquel l'assuré remplit les conditions de cumul total)

**IMPORTANT** En cas de dépassement du seuil autorisé, le montant de la pension est écrêté. L'intéressé doit informer sa section professionnelle, qui procède à la réduction de la pension de retraite nette mensuelle, à due concurrence du dépassement mensuel, jusqu'à sa suspension complète le cas échéant (CSS, art. L. 643-6 et D. 643-10-2). Si la durée du dépassement est inférieure à 12 mois, la réduction est effectuée sur l'année civile à raison de 1/12<sup>e</sup> au titre de chaque mois de dépassement.

**2571** Pour l'appréciation du respect des plafonds de revenus d'activité autorisés, sont pris en compte les **revenus retenus pour l'assiette des cotisations sociales**.

Sont exclus :

- les revenus issus d'activités à caractère artistique, littéraire ou scientifique, exercées accessoirement avant la liquidation de la pension de retraite ;
- les revenus issus de la participation aux activités juridictionnelles ou assimilées, ou de consultations données occasionnellement, de la participation à des jurys de concours publics ou à des instances consultatives ou délibératives ;

– spécifiquement pour les **professions médicales**, les revenus tirés de la participation à la permanence des soins en médecine ambulatoire, dans le cadre de l'obligation de continuité des soins assurée aux malades. Est également autorisé le cumul des revenus de l'activité professionnelle et des compléments de retraite issus des **contrats dits « Madelin »** (C. assur., art. L. 144-1).

**2572** L'assuré a l'obligation d'informer sa section professionnelle :

– de sa reprise d'activité ;

– et le cas échéant, de l'obtention au titre de cette activité de revenus dépassant le seuil autorisé.

Les revenus font en outre l'objet de **contrôles périodiques** du dernier régime d'affiliation de l'assuré. En cas d'affiliation simultanée à plusieurs régimes avant la liquidation de la pension, le régime compétent est celui qui sert la pension rémunérant la plus longue durée d'assurance.

**2573** À la différence des autres professions libérales, l'**avocat** qui exerce son activité d'avocat après avoir fait liquider sa pension de retraite de la CNBF, et qui ne remplit pas les conditions exigées pour un cumul intégral de sa pension et de ses revenus d'activité, ne peut pas bénéficier du dispositif de cumul plafonné.

Dans ce cas, le service de sa pension de retraite est suspendu du jour de la réinscription au tableau, jusqu'au jour où il cesse d'y figurer.

**2574** Les revenus cumulés avec la pension sont soumis aux cotisations sociales invalidité-décès, retraite et d'allocations familiales, aux taux de droit commun. Les cotisations sont calculées au premier euro et font l'objet d'un appel provisionnel puis d'une régularisation. Elles sont déductibles du revenu imposable.

**IMPORTANT** Les cotisations dues sur les revenus de l'activité ne sont pas productrices de droits à retraite, la pension liquidée à titre définitif ne pouvant en aucun cas être révisée.

## 4° Paiement

**2575** La **demande** doit être formulée par écrit au plus tard au cours du trimestre civil précédant la date d'attribution souhaitée. À réception de cette demande, un formulaire est adressé, à retourner complété et accompagné des pièces à fournir.

Dans le cadre du dispositif de **demande unique de pension**, la date de la demande au premier régime, dit d'accueil, vaut demande pour fixer la date d'effet des pensions dans les autres régimes éventuels.

Enfin, lorsqu'une personne a exercé successivement plusieurs professions libérales relevant de sections professionnelles distinctes, sa retraite de base est liquidée par la section à laquelle elle a été affiliée en dernier lieu.

**2576** La **date d'effet** des pensions de retraite personnelle de l'ensemble des professionnels libéraux, y compris les avocats, est fixée au **1<sup>er</sup> jour du trimestre civil qui suit la demande**, lorsque les conditions d'obtention sont remplies.

Les pensions de base sont versées mensuellement à terme échu, à l'exception de celles des officiers ministériels (CAVOM) et avocats (CNBF), versées trimestriellement. Celles des avocats non-salariés sont toutefois versées mensuellement si leur montant trimestriel est supérieur à 100 €.

**2577** Le **service des pensions de base de faible montant est mutualisé** pour les professionnels libéraux poly-pensionnés. Si l'une des pensions de retraite de base est **inférieure à 200 € bruts annuels** et que l'intéressé a relevé successivement ou simultanément de plusieurs régimes obligatoires de base, le régime auprès duquel il justifie de la plus longue durée d'assurance peut assurer le versement de cette pension, pour le compte du premier régime.

Ce dispositif, qui concerne les retraites de base de droit direct et de réversion, s'applique aux assurés dont l'ensemble des pensions a pris effet depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016.

**2578** Les retraites sont cessibles et saisissables dans les mêmes conditions que les salaires.

Elles sont soumises à l'impôt sur le revenu à la rubrique des pensions, retraites, rentes.

La CSG (8,3 %), la CRDS (0,5 %) et la CASA (0,3 %) sont prélevées sur leur montant brut, sauf cas d'exonération. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, les retraites (de base et complémentaires) font l'objet du **prélèvement à la source** de l'impôt sur le revenu par la caisse de retraite qui les verse.

**Remarque** Le **critère d'exonération de ces précomptes est le revenu fiscal de référence-RFF** (CSS, art. L. 136-8). Ainsi, pour les retraites versées au titre de périodes courant depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019 :

– les taux de CSG de droit commun de 8,3 %, CRDS de 0,5 % et CASA de 0,30 % sont applicables au professionnel libéral dont les revenus de 2017 excèdent 22 580 € pour la première part de quotient familial (majorée de 2 971 € pour chaque demi-part supplémentaire) ;

– les taux de CSG intermédiaire de 6,6 %, CRDS de 0,5 % et CASA de 0,30 % sont applicables au professionnel libéral dont les revenus de 2017 se situent entre 14 548 et 22 580 € pour la première part de quotient familial (majorée de 2 971 € pour chaque demi-part supplémentaire) ;

– les taux de CSG réduit de 3,8 %, CRDS de 0,5 % et CASA de 0,30 % sont applicables au professionnel libéral dont les revenus de 2017 se situent entre 11 128 et 14 548 € pour la première part de quotient familial (majorées de 2 971 et 3 884 € pour chaque demi-part supplémentaire).

## B. – PENSION DE BASE DE RÉVERSION

### 📖 Sources

CSS, art. L. 353-1 à L. 353-3 et L. 353-6 (par renvoi L. 643-7) ; CSS, art. R. 723-46 et R. 723-47 ; CSS, art. R. 173-17-2

### 1° Conditions d'attribution

**2579** Le conjoint survivant du professionnel libéral décédé (ou disparu depuis plus d'un an), y compris s'il est divorcé, bénéficie d'une pension de réversion du régime de base de la CNAVPL ou de celui de la CNBF.

À défaut de conjoint survivant, les enfants de l'avocat ont droit jusqu'à 21 ans à la pension de réversion dans les conditions prévues pour le conjoint survivant.

Les conditions requises pour le bénéfice de la pension de réversion du professionnel libéral (âge et ressources) ont été alignées sur celles des salariés. Celles du régime des avocats restent distinctes.

#### Conditions d'attribution de la pension de base de réversion

Conditions	Professionnel libéral	Avocat non salarié
Age	55 ans	Aucune
Ressources*	Même plafond de ressources** que dans le régime général, sur les 3 mois ou les 12 mois qui précèdent la demande	Aucune
Durée de mariage et remariage	Aucune	5 ans au moins (sauf si un enfant est issu du mariage) le conjoint divorcé ne doit pas être remarié

\*sont pris en compte les revenus professionnels, les retraites, les autres pensions de réversion, le patrimoine du conjoint survivant ainsi que ceux de son éventuel nouveau conjoint, partenaire de PACS ou concubin  
\*\*plafond de ressources annuel 2019 : 20 862,40 € pour une personne seule, 33 379,84 € pour une personne en couple

### 2° Montant

**2580** La pension de réversion du régime de base de la CNAVPL est égale à 54 % de la pension en points perçue par l'assuré ou, s'il ne la percevait pas, calculée au jour du décès ou de la disparition selon les règles applicables à un assuré âgé de 57 ans.

Elle ne peut être inférieure à un montant annuel minimum, proratisé en fonction des trimestres manquants si la durée d'assurance est inférieure à 60 trimestres.

Si la pension de l'assuré décédé avait été attribuée sous forme de versement forfaitaire unique, la pension de réversion n'est pas soumise au minimum.

Elle est éventuellement assortie de la bonification pour enfants et de la majoration des petites pensions de réversion.

**IMPORTANT** Le titulaire peut bénéficier d'une majoration de 11,1 % de la pension de réversion à la triple condition :

- d'avoir atteint l'âge de départ à la retraite nécessaire à l'obtention d'une pension à taux plein,
- de ne pas disposer de retraites de droits propres ou dérivés, de base ou complémentaires servies par un régime français ou étranger supérieures à 862,64 € par mois, ces retraites étant retenues pour leur montant brut,
- d'avoir fait liquider l'ensemble de ses droits à retraite.

**2581** La pension de réversion du régime de base de la CNBF servie à l'avocat non salarié est égale à 50 % de celle dont jouissait l'assuré ou à laquelle celui-ci aurait pu prétendre. Elle n'est pas portée à un montant minimum. Elle ne bénéficie en outre ni de la bonification pour enfants ni de la majoration des petites pensions de réversion.

**2582** Lorsque l'assuré décédé avait des droits à retraite dans plusieurs régimes, un régime « interlocuteur unique » centralise les montants des pensions de réversion, calcule le dépassement de ressources et informe les régimes en cause en vue de la répartition du dépassement.

### 3° Paiement

**2583** Le point de départ de la retraite de réversion peut être fixé :

- le premier jour du mois suivant le décès, si la demande est déposée dans l'année qui suit le décès ;
- le premier jour du mois suivant la date de réception de la demande, si elle est déposée plus d'un an après le décès.

**2584** Les modalités de service des pensions de réversion relatives à la revalorisation, à la prescription, au régime d'imposition et aux précomptes sociaux (CSG, CRDS, CASA) sont identiques à celles applicables aux pensions de base de droit direct (V. **2578**).

## IV. Retraite complémentaire obligatoire

**2585** Chaque profession libérale dispose d'un régime de retraite complémentaire autonome, soumis à des règles propres d'attribution de la pension, de montant, de taux de réversion, etc. Certaines de ces règles sont communes à l'ensemble des professions, d'autres varient d'une section à l'autre. Certaines sont alignées sur la retraite de base, notamment pour la condition d'âge, d'autres non.

**2586** La pension de retraite complémentaire de l'ensemble des professions libérales, y compris les avocats, est une **pension en points** :

- soumise à une condition d'âge ;
- majorée de 10 % si l'assuré a eu au moins 3 enfants ;
- soumise aux mêmes modalités de **cumul emploi-retraite** que la retraite de base ;
- **qui ouvre droit à pension de réversion** sous réserve que les conditions suivantes soient remplies :
  - durée de mariage de 2 ans (5 ans pour l'avocat) ou présence d'un enfant issu du mariage,
  - non-remariage du conjoint survivant divorcé,
  - âge minimum du conjoint lors du décès (varie selon les professions),

Elle n'est en revanche soumise à **aucune condition de ressources**.

### A. – CONDITIONS D'ATTRIBUTION

#### 📖 Sources

CSS, art. L. 645-1 ; CSS, art. L. 654-1, L. 654-4 et L. 654-5 ; Statuts sections professionnelles ; Règlement régime complémentaire CNBF

### 1° Conditions d'âge pour la retraite complémentaire personnelle

**2587** Certaines sections, à l'instar du régime de retraite de base, repoussent progressivement l'âge de perception de la retraite complémentaire pleine (condition de durée d'assurance remplie), de 65 à 67 ans. D'autres sections ont maintenu cet âge à 65 ans, voire à 62 ans.

**2588** L'âge d'ouverture du droit de la retraite complémentaire à taux plein du **pharmacien** est l'âge minimum légal de départ en retraite de base majoré de 5 ans, c'est-à-dire situé entre 65 et 67 ans selon l'année de naissance (tableau ci-après).

En cas de liquidation anticipée, la retraite est minorée de 0,5 % par trimestre (1,25 % pour l'assuré né avant 1952).

Naissance	Âge de liquidation de la pension complémentaire personnelle (taux plein)
Jusqu'au 31/12/1952	65 ans*
En 1953, 1954 et 1955	66 ans**
En 1956 et années suivantes	67 ans***

\*au delà de cet âge, la retraite est majorée de 0,5 % par trimestre, dans la limite de 1 an

\*\*au delà de cet âge, la retraite est majorée de 0,5 % par trimestre, dans la limite de 2 ans

\*\*\*au delà de cet âge, la retraite est majorée de 0,5 % par trimestre, dans la limite de 3 ans

**2589** L'âge d'ouverture du droit de la retraite complémentaire à taux plein de l'**agent d'assurance** est l'âge minimum légal de départ en retraite de base majoré de 5 ans, c'est-à-dire situé **entre 65 et 67 ans** selon l'année de naissance (tableau ci-après).

Le droit à retraite à taux plein est ouvert sans minoration, à l'âge indiqué dans le tableau minoré de 5 ans, si l'assuré est inapte, invalide d'au moins 66 %, ancien interné ou déporté, ancien prisonnier de guerre ou ancien combattant.

Naissance	Âge de liquidation de la pension complémentaire personnelle (taux plein)*
En 1952	65 ans et 9 mois
En 1953	66 ans et 2 mois
En 1954	66 ans et 7 mois
En 1955 et années suivantes	67 ans

\*au delà de cet âge, la retraite est majorée de 5 % par année pleine différée

**2590** L'âge d'ouverture du droit de la retraite complémentaire à taux plein des **chirurgiens-dentistes et sages-femmes** (conventionnés ou non) est situé entre 65 et 67 ans selon la date de naissance, mais selon une progressivité différente de celle du régime de base (tableau ci-après).

Le droit à retraite à taux plein est ouvert sans minoration, à l'âge indiqué dans le tableau minoré de 5 ans, si l'assuré est inapte, invalide, ancien interné ou déporté, ancien prisonnier de guerre ou - ancien combattant.

Naissance	Âge de liquidation de la pension complémentaire personnelle (taux plein)*
En 1952	65 ans et 9 mois
En 1953	66 ans et 2 mois
En 1954	66 ans et 7 mois
A partir de 1955	67 ans

\*en-deçà de cet âge, la retraite est minorée, d'un taux variant selon l'année de naissance, par trimestre d'anticipation

**2591** L'âge d'ouverture du droit de la retraite complémentaire à taux plein du **notaire** est situé entre 65 et 67 ans selon la date de naissance, mais selon une progressivité différente de celle du régime de base (tableau ci-après). En cas de liquidation anticipée, la retraite est minorée de 1,25 % par trimestre.

Le droit à la retraite complémentaire pour inaptitude peut être ouvert à partir de 62 ans.

Naissance	Âge de liquidation de la pension complémentaire (taux plein)*
Avant 1954	65 ans
En 1954	65 ans et 9 mois
En 1955	66 ans et 2 mois
En 1956	66 ans et 7 mois
En 1957 et années suivantes	67 ans

\*au delà de cet âge, la retraite est majorée de 0,5 % par trimestre, jusqu'à 70 ans

**2592** L'âge d'ouverture du droit de la retraite complémentaire à taux plein de l'**officier ministériel** est situé entre 65 et 67 ans selon la date de naissance, mais selon une progressivité plus lente que celle du régime de base :

Naissance	Âge de liquidation de la pension complémentaire personnelle (taux plein)*
Jusqu'en 1955	65 ans
1956	65 ans et 6 mois
1957	66 ans
1958	66 ans et 6 mois
1959 et années suivantes	67 ans

\*au delà de cet âge, majoration de 0,75 % par trimestre de différé en-deçà de cet âge, minoration de 1,25 % par trimestre d'anticipation L'âge est baissé entre 60 et 62 ans en cas d'inaptitude

**2593** L'âge d'ouverture du droit de la retraite complémentaire à taux plein de l'**auxiliaire médical** est situé entre 65 et 67 ans selon la date de naissance, mais selon une progressivité différente de celle du régime de base :

<b>Naissance</b>	<b>Âge de liquidation de la pension complémentaire personnelle (taux plein), quelle que soit la durée d'assurance acquise (1)</b>	<b>Âge de liquidation de la pension complémentaire personnelle (taux plein), si la condition de durée d'assurance exigée dans le régime de base est remplie (1) (2)</b>
Avant 1956	65 ans	60 ans
1956	65 ans et 4 mois	60 ans et 4 mois
1957	65 ans et 8 mois	60 ans et 8 mois
1958	66 ans	61 ans
1959	66 ans et 4 mois	61 ans et 4 mois
1960	66 ans et 8 mois	61 ans et 8 mois
1961 et années suivantes	67 ans	62 ans

(1) au delà de cet âge, la retraite est majorée de 1,25 % par trimestre, dans la limite de 20 trimestres  
(2) avec abattement (dont le taux varie selon l'année de naissance), si la condition de durée d'assurance n'est pas remplie

**2594** L'âge de liquidation à taux plein de la retraite complémentaire du **médecin**, conventionné ou non, est l'âge légal d'obtention de la retraite de base, à savoir 62 ans pour tout assuré né à partir de 1955.

Si le médecin reporte la liquidation de sa pension au-delà de cet âge, il bénéficie d'un coefficient de majoration de 1,25 % par trimestre, réduit à 0,75 % par trimestre au-delà du 65<sup>e</sup> anniversaire, et à 0 au-delà du 70<sup>e</sup>. S'il est reconnu inapte, grand invalide de guerre, ancien déporté et interné, ancien combattant ou ancien prisonnier de guerre, il bénéficie également d'un coefficient de majoration, égal à :

- 1,13 s'il est né en 1953 ;
- 1,11 s'il est né en 1954 ;
- 1,09 s'il est né à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1955.

(s'il s'agit d'un médecin conventionné, le coefficient est égal à 13 % quelle que soit son année de naissance).

**2595** L'âge de liquidation à taux plein de la retraite complémentaire du **vétérinaire** reste fixé à **65 ans** quelle que soit l'année de naissance. Il n'est pas repoussé à 67 ans comme dans le régime de base.

Il est fixé entre 60 et 65 ans :

- en cas d'anticipation, avec minoration de 1,25 % par trimestre,
- en cas d'inaptitude à l'exercice de toute activité rémunérée et de perception d'une rente d'invalidité au taux de 100 %, sans minoration.

**2596** L'âge de liquidation à taux plein de la retraite complémentaire des **experts-comptables et commissaires aux comptes** reste fixé à **65 ans** quelle que soit l'année de naissance. Il n'est pas repoussé à 67 ans comme dans le régime de base.

En cas de liquidation entre 60 et 65 ans, la pension est servie :

- au taux plein si l'assuré est inapte à l'exercice de toute activité rémunérée ;
- avec minoration de 1,25 % par trimestre d'anticipation dans les autres cas.

En cas de liquidation après 65 ans, la pension est majorée de 0,75 % par trimestre plein, dans la limite totale de 15 %.

**2597** L'âge d'ouverture du droit à la retraite complémentaire de la **CIPAV (architecte, ingénieur, conseil...)** est aligné sur l'âge minimum de liquidation de la retraite de base, c'est-à-dire situé entre **60 et 62 ans** selon l'année de naissance. Autrement dit, à l'âge indiqué dans le tableau ci-après, l'assuré perçoit la retraite complémentaire :

- au taux plein, si sa retraite de base est liquidée à taux plein (ou s'il est inapte au travail),
- ou avec le même abattement que celui appliqué à sa retraite de base,
- ou avec minoration définitive de 5 % par année d'anticipation s'il n'a pas liquidé sa retraite de base.

<b>Naissance</b>	<b>Âge de liquidation de la pension complémentaire personnelle (à taux plein si la condition de durée d'assurance exigée dans le régime de base est remplie)*</b>
Jusqu'au 30/06/1951	60 ans
Entre le 01/07/1951 et le 31/12/1951	60 ans et 4 mois
En 1952	60 ans et 9 mois
En 1953	61 ans et 2 mois

Naissance	Âge de liquidation de la pension complémentaire personnelle (à taux plein si la condition de durée d'assurance exigée dans le régime de base est remplie)*
En 1954	61 ans et 7 mois
En 1955 et années suivantes	62 ans

\* si la condition de durée d'assurance n'est pas remplie, droit à la retraite au taux plein à partir de 65 ans. Au delà de 65 ans, majoration de 5 % par année pleine d'anticipation, dans la limite de 5 années

**2598** La retraite complémentaire de l'avocat est servie sous les mêmes conditions d'âge que la retraite de base, c'est-à-dire **entre 60 ans et 62 ans** selon l'année de naissance, soit à taux plein si la condition de durée d'assurance exigée pour le régime de base est remplie, soit avec le même abattement que dans le régime de base. Si la condition de durée d'assurance n'est pas remplie, le droit à la retraite au taux plein sera ouvert à partir de 65 ans. Son service est également subordonné, comme pour la retraite de base, à la justification du paiement de l'intégralité des cotisations et majorations.

## 2° Conditions d'âge pour la retraite complémentaire de réversion

**2599** L'âge de liquidation de la retraite de réversion des régimes complémentaires est différent de celui de la retraite personnelle et varie d'une profession à l'autre.

### Condition d'âge pour l'obtention de la pension complémentaire de réversion, par profession

Profession	Pension complémentaire de réversion - Age minimum du conjoint
Médecin, conventionné ou non (CARMF)	60 ans Au décès du conjoint survivant, réversion à 21 ans à l'enfant atteint avant ses 21 ans d'une infirmité totale et permanente
Dentiste et sage-femme, conventionné ou non (CARCDSF)	65 ans 60 ans en cas d'incapacité, ou anticipation avec abattement
Auxiliaire médical, conventionné ou non (CARPIMKO)	65 ans 60 ans en cas d'incapacité 55 ans si le droit à la rente de survie n'est pas ouvert dans le régime invalidité décès
Pharmacien et Directeur laboratoire conventionné (CAVP)*	60 ans
Vétérinaire (CARVP)	60 ans
Expert-comptable, commissaire aux comptes (CAVEC)	60 ans
Notaire (CPRN)	50 ans si le décès est survenu avant le 1 <sup>er</sup> janvier 2014, et 52 ans s'il est survenu après cette date Allocation de 30 % à l'orphelin de moins de 21 ans ou inapte
Officier ministériel (CAVOM)	60 ans
Agent d'assurance (CAVAMAC)	65 ans
Architecte, ingénieur, technicien expert et conseil (CIPAV)	60 ans
Avocat libéral (CNBF)	50 ans et durée de mariage d'au moins 5 ans Sans condition d'âge si enfant issu du mariage À défaut de conjoint ayant droit, les enfants mineurs peuvent bénéficier de la pension de réversion

*\*spécificité CAVP : si le pharmacien actif décède avant d'avoir bénéficié de sa pension complémentaire, des droits sont ouverts : - au conjoint survivant, dès 60 ans, une « rente de conjoint », calculée sur la totalité du capital acquis par l'assuré décédé. Le conjoint survivant peut par ailleurs obtenir la rente maximale de conjoint (correspondant à la dernière classe dans laquelle l'assuré cotisait), s'il verse les cotisations nécessaires jusqu'à ses 60 ans ; - à chaque orphelin, une rente temporaire mensuelle jusqu'à 21 ans, calculée sur la base d'une provision de 20 % du capital constitutif de l'assuré, et dont le montant annuel versé est égal à 1/10<sup>e</sup> de cette fraction de capital (Statuts rég. compl., art. 29 et 30).*

## 3° Condition de durée d'activité

**2600** Certaines sections professionnelles exigent une **durée d'activité minimale** pour l'obtention de la retraite complémentaire. Par exemple, une durée d'activité conventionnée d'au moins 12 mois est nécessaire pour les professionnels de santé conventionnés (CSS, art. L. 645-1 et R. 645-1).



## B. – MONTANTS DES RETRAITES COMPLÉMENTAIRES (DROIT DIRECT ET RÉVERSION)

### 📄 Sources

CSS, art. L. 645-5, L. 654-5 ; Statuts sections professionnelles ; Règlement régime complémentaire CNBF

**2601** La retraite complémentaire personnelle est égale au nombre de points portés au compte du cotisant, multiplié par la valeur du point fixée par chaque section.

La retraite complémentaire de réversion est égale à un pourcentage de la retraite complémentaire dont bénéficiait ou aurait bénéficié le professionnel libéral, qui varie selon la profession.

### Montant des pensions complémentaires personnelles et de réversion, par profession

Profession	Pension complémentaire personnelle	Pension complémentaire de réversion
Médecin (CARMF)	2019 : Nombre de points X 69 € 10 points maximum	60 % de la pension de l'assuré majorée de 10 % si 3 enfants
Médecin conventionné	2019 : nombre de points X 11,31 € 9 points maximum	50 % de la pension de l'assuré
Dentiste et sage-femme (CARCDSF)	2019 : nombre de points X 25,76 € Cotisation forfaitaire : 6 points Cotisation proportionnelle maximale : 40,15 points	60 % de la pension de l'assuré majorée de 10 % si 3 enfants
Dentiste conventionné	2019 : nombre de points X 24,738 € (valeur pour les points acquis depuis 2006) Cotisation forfaitaire : 10 points Cotisation proportionnelle maximale : 1 point	60 % de la pension de l'assuré
Auxiliaire médical (CARPIMKO)	2018 : nombre de points X 19,60 €	60 % de la pension de l'assuré
Auxiliaire médical conventionné	2018 : nombre de points X 1,30 €	50 % de la pension de l'assuré
Pharmacien (CAVP)	2019 : 11 200 € (retraite à taux plein) pour 41,50 annuités de cotisations + 1/41,50 <sup>e</sup> par cotisation supplémentaire, soit 269,89 € par année cotisée	60 % de la pension de l'assuré
Directeur laboratoire conventionné	2019 : Nombre de points X 0,3384 € Cotisation forfaitaire : 262 points Cotisation proportionnelle maximale : 50 points	50 % de la pension de l'assuré
Vétérinaire (CARVP)	2019 : nombre de points X 35,46 €	60 % de la pension de l'assuré 100 % sur option de l'assuré
Expert-comptable commissaire aux comptes (CAVEC)	2019 : nombre de points X 1,159 €	60 % de la pension de l'assuré 100 % sur option de l'assuré
Notaire (CPRN)	2018 : valeur point section B : 15,72€ valeur point section C : 0,7632€	60 % de la pension de l'assuré 100 % sur option de l'assuré
Officier ministériel (CAVOM)	2018 : Nombre de points X 2,80 €	60 % de la pension de l'assuré
Agent d'assurance (CAVAMAC)	2019 : nombre de points X 0,3565 €	60 % de la pension de l'assuré

Prestations des régimes de prévoyance obligatoires des agents généraux d'assurance :

« Rente de conjoint survivant » ouvre un droit de réversion complémentaire au conjoint survivant non séparé de corps judiciairement et marié depuis au moins 2 ans à la date du décès de l'assuré (sauf si 1 enfant au moins est issu ou à naître du mariage) et qui ne bénéficie pas d'une réversion du régime de retraite complémentaire obligatoire. Elle est égale à 60 % des droits du régime de retraite complémentaire obligatoire de l'assuré décédé, avec un plancher. Elle est versée trimestriellement. « Rente de conjoint survivant » à chaque enfant à charge de l'assuré jusqu'à l'âge de 21 ans (ou 25 ans si études)

Profession	Pension complémentaire personnelle	Pension complémentaire de réversion
Architecte, ingénieur, technicien expert et conseil (CIPAV)	2018 : Nombre de points X 2,63 €	60 % de la pension de l'assuré 100 % sur option de l'assuré
Avocat libéral CNBF	2018 : Nombre de points X 0,9404€ Montant réduit dans les mêmes conditions que la retraite de base si la durée d'assurance est inférieure à la durée exigée pour la retraite pleine	60 % de la pension de l'assuré 25 % de la pension de l'assuré aux orphelins à charge

## C. – CUMUL EMPLOI RETRAITE

### ■ Sources

CSS, art. L. 643-6 , L. 653-7 et L. 654-5 ; Statuts sections professionnelles ; Règlement régime complémentaire CNBF, art. 15 et 16

**2602** Dans le cadre du cumul entre une activité et une pension de retraite complémentaire, les professions libérales (hors avocats) peuvent bénéficier :

- soit du **cumul plafonné**, le seuil applicable aux revenus de l'activité exercée étant égal au plafond de la sécurité sociale en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier de l'année considérée (40 524 € pour 2019), sous réserve que la retraite libérale de base soit liquidée ;
- soit du **cumul intégral** si les conditions sont remplies, sous réserve que l'assuré ait fait liquider la totalité de ses retraites personnelles, de base et complémentaires.

Les sections doivent informer leurs assurés qu'elles appliquent leurs propres règles en matière de cumul intégral dans le régime complémentaire (âge et durée d'assurance exigés), celles-ci n'étant pas nécessairement alignées sur celles du régime de base.

De leur côté, les assurés demandant à bénéficier du cumul emploi retraite en informent, par lettre recommandée avec accusé de réception, la caisse qui procède à leur ré-affiliation. Ils l'informent par le même moyen lorsqu'ils cessent leur activité libérale. Ils sont par ailleurs tenus de lui transmettre leur avis d'imposition avant le 31 décembre de l'année suivant celle où ils ont exercé leur activité.

**Remarque** Pour bénéficier du cumul intégral, il n'est pas tenu compte des pensions dont l'âge d'ouverture du droit est supérieur à celui de l'âge légal de la retraite de base et ce, jusqu'à ce que le retraité ait atteint l'âge du taux plein dans l'ensemble des régimes.

### Règles de cumul emploi-retraite complémentaire, par profession

Profession	Type de cumul	Commentaire	Cotisation
Médecin (CARMF) Pharmacien (CAVP) Chirurgien-dentiste et sage-femme (CARCDSF) Vétérinaire (CARPV) Agent général d'assurance (CAVAMAC)	Cumul plafonné ou intégral selon les règles applicables dans le régime de base	Application de la même durée de suspension du service de la pension en cas de dépassement des seuils autorisés pour le cumul plafonné	Cotisation de solidarité sur les revenus d'activité, qui n'ouvre pas droit à des points de retraite ou à trimestres supplémentaires Elle reste due tant que dure l'activité.
Expert-comptable et commissaire aux comptes (CAVEC)	Cumul intégral sans condition	Activité libérale possible en percevant la retraite complémentaire, sans conditions de revenus	Cotisation de solidarité sur les revenus d'activité, qui n'ouvre pas droit à des points de retraite ou à trimestres supplémentaires Elle reste due tant que dure l'activité.
Architecte, ingénieur, technicien expert et conseil (CIPAV)	Cumul intégral sans condition	Activité libérale possible en percevant la retraite complémentaire, sans conditions de revenus	Cotisation de solidarité sur les revenus d'activité, qui n'ouvre pas droit à des points de retraite ou à trimestres supplémentaires Elle reste due tant que dure l'activité.
Auxiliaire médical (CARPIMKO)	Cumul intégral sans condition	Activité libérale possible en percevant la retraite complémentaire, sans conditions de revenus	Cotisation de solidarité sur les revenus d'activité, qui n'ouvre pas droit à des points de retraite ou à trimestres supplémentaires Elle reste due tant que dure l'activité.

Profession	Type de cumul	Commentaire	Cotisation
Notaire (CPRN)	contrairement au régime de base, pas de cumul possible de la pension complémentaire avec l'exercice de la profession de notaire	Droit à la retraite complémentaire incompatible avec l'exercice de la profession de notaire libéral. seulement compatible avec l'exercice de la profession de notaire salarié ou suppléant ou d'administrateur d'office	Cotisation de solidarité sur les revenus d'une autre activité que celle de notaire libéral, qui n'ouvre pas droit à des points de retraite ou à trimestres supplémentaires Elle reste due tant que dure l'activité.

**2603** Le service de la retraite complémentaire de l'**avocat** est subordonné à la justification de la cessation de son activité.

Toutefois, s'il souhaite poursuivre son activité et bénéficier de sa retraite de base et complémentaire, il bénéficie du cumul intégral s'il apporte la preuve à la CNBF qu'il a fait liquider ses droits à retraite dans tous les régimes dont il a relevé au cours de sa carrière, de base et complémentaire, en France et hors de France. Il devra alors continuer de cotiser aux régimes obligatoires de retraite complémentaire, y compris aux taux optionnels, et invalidité-décès, tant qu'il reste inscrit au Barreau, et ce sans contrepartie, selon les mêmes modalités de paiement que les autres avocats actifs.

Autre cas de figure, lorsque le retraité de la CNBF reprend son activité d'avocat :

- s'il ne peut pas bénéficier du cumul intégral emploi-retraite, le versement de sa pension complémentaire est suspendu dès le jour de sa réinscription au Barreau, jusqu'à ce qu'il cesse à nouveau son activité ;
- s'il peut bénéficier du cumul intégral emploi-retraite, sa pension complémentaire est maintenue à compter du 1<sup>er</sup> jour du trimestre suivant celui au cours duquel il peut attester qu'il remplit toutes les conditions d'éligibilité au dispositif de cumul.

## D. – PAIEMENT

### ■ Sources

CSS, art. L. 645-4 , R. 723-44 ; Règlement régime complémentaire CNBF

**2604** Les pensions de retraite complémentaires sont versées mensuellement, à l'exception de celles des **officiers ministériels** (CAVOM), encore **trimestrielles**.

À noter que celles des **chirurgiens-dentistes et sages-femmes** (CARCDSF) sont versées mensuellement depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019.

Celle des **avocats** est versée à trimestre échu. Elle fait toutefois l'objet d'un versement mensuel lorsque son montant trimestriel est supérieur à 100 €.

**2605** Le régime social et fiscal des retraites complémentaires des professions libérales et avocats est identique à celui des retraites de base (V. **2578**).

Elles sont cessibles et saisissables dans les mêmes conditions et limites que les salaires.

## V. Prestations familiales

### ■ Sources

CSS, art. L. 521-1 à L. 521-3 ; CSS, art. L. 522-1 à L. 522-3 ; CSS, art. L. 523-1 ; CSS, art. L. 531-1 à L. 531-10 ; CSS, art. L. 541-1 ; CSS, art. L. 542-1 et s. ; CSS, art. L. 543-1 et s. ; CSS, art. R. 512-1 et s. ; CSS, art. D. 521-1 et s.

### A. – ALLOCATIONS FAMILIALES

**2606** Les allocations familiales sont versées au professionnel libéral ayant **au moins 2 enfants de moins de 20 ans à charge** (dès le premier enfant dans les DOM).

L'assuré de nationalité française doit avoir sa **résidence habituelle en France** ou séjourner en France plus de 6 mois par an, consécutifs ou non. Celui de nationalité étrangère doit en outre justifier de la régularité de son séjour.

**2607** Les allocations sont versées mensuellement à terme échu, à partir du mois qui suit la naissance ou l'accueil du 2<sup>e</sup> enfant et des suivants. Une majoration pour âge est versée à partir du mois qui suit le 14<sup>e</sup> anniversaire et jusqu'au mois précédant les 20 ans de l'enfant.

**2608** Leur montant mensuel est variable selon le nombre d'enfants à charge et le niveau de ressources de N - 2 du bénéficiaire :

#### Allocations familiales – Montants en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> avril 2018

Nombre d'enfants	Ressources 2017	Montant	Majoration enfant de plus de 14 ans
2	inférieures ou égales à 68 217 €	131,81 €	+ 65,91 €
	entre 68 217 € et 90 926 €	65,91 €	+ 32,95 €
	supérieures à 90 926 €	32,95 €	+ 16,48 €
3	inférieures ou égales à 73 901 €	300,70 €	+ 65,91 €
	entre 73 901 € et 96 610 €	150,35 €	+ 32,95 €
	supérieures à 96 610 €	75,18 €	+ 16,48 €
4	inférieures ou égales à 79 585 €	469,59 €	+ 65,91 €
	entre 79 585 € et 102 294 €	234,79 €	+ 32,95 €
	supérieures à 102 294 €	117,40 €	+ 16,48 €

**Remarque** Lorsqu'un enfant atteint l'âge de 20 ans, une **allocation forfaitaire provisoire** est versée jusqu'au mois précédant son 21<sup>e</sup> anniversaire, sous les conditions suivantes :

- il doit vivre au foyer de l'allocataire,
- il ne doit pas percevoir un revenu professionnel supérieur à 932,29 €,
- le mois précédant ses 20 ans, les allocations familiales ont été versées pour au moins 3 enfants.

## B. – PRESTATION D'ACCUEIL DE JEUNE ENFANT (PAJE)

**2609** Versée sous condition de ressources au cours du 7<sup>e</sup> mois de grossesse ou, en cas d'adoption, le mois suivant l'arrivée au foyer de l'enfant, la prime à la naissance ou à l'adoption, qui constitue l'un des éléments de la PAJE, est accordée pour chaque enfant né ou adopté.

Si les plafonds de ressources (tableau ci-dessous), qui varient selon le nombre d'enfants, ne sont pas dépassés, son montant brut en vigueur au 1<sup>er</sup> avril 2018 est de :

- pour tout enfant né ou adopté à compter du 1<sup>er</sup> avril 2018 : 946,39 € (1 892,77 € en cas d'adoption) ;
- pour tout enfant né ou adopté avant le 1<sup>er</sup> avril 2018 : 927,71 € (1 855,42 € en cas d'adoption),

#### Prime à la naissance ou à l'adoption

Nombre d'enfants	Couple avec 1 revenu d'activité*	Parent isolé ou couple avec 2 revenus d'activité*
1	31 345 €	41 425 €
2	37 614 €	47 694 €
3	45 137 €	55 217 €
par enfant supplémentaire	7 523 €	7 523 €

\*plafond de ressources 2017 à ne pas dépasser pour un droit en 2019

**2610** Dans le cadre de la PAJE, une **allocation de base** est versée aux personnes seules ou aux couples ayant à charge un **enfant de moins de 3 ans** ou qui ont adopté un enfant de moins de 20 ans.

Son montant mensuel en vigueur au 1<sup>er</sup> avril 2018 est de :

- pour tout enfant né ou adopté à compter du 1<sup>er</sup> avril 2018 : 171,56 € à taux plein et de 85,78 € à taux partiel ;
  - pour tout enfant né ou adopté avant le 1<sup>er</sup> avril 2018 : 185,54 € à taux plein et de 92,77 € à taux partiel.
- L'allocation est servie si les ressources de N - 2 sont inférieures à un plafond qui varie selon qu'il s'agit d'un couple ou d'une personne isolée, et selon le nombre d'enfants.

**2611** Un **complément du libre choix du mode de garde** est attribué en cas de garde de l'enfant de moins de 6 ans par une assistante maternelle agréée ou une garde à domicile. Cette prestation comprend une prise en charge totale ou partielle des cotisations et contributions sociales liées à la rémunération de la personne qui assure la garde et une prise en charge partielle de sa rémunération.

Le montant est déterminé en fonction des ressources et du nombre d'enfants.

**Exemple** 2 enfants à charge et ressources 2017 du couple supérieures à 52 670 € : le montant mensuel maximal de la prise en charge est de 176,82 € pour un enfant de moins de 3 ans, et de 88,41 € pour un enfant de 3 à 6 ans.

**2612** Une prestation partagée d'éducation de l'enfant (PreParE) est versée, pour chaque enfant né ou adopté, à la personne qui cesse ou réduit son activité pour l'élever. Le montant dépend de la situation du bénéficiaire (s'il ne travaille plus : 398 €, ou s'il travaille à temps partiel : de 148,41 € à 257,29 €).

Les personnes qui ont au moins 3 enfants peuvent opter pour la PreParE majorée (650,55 € par mois), mais versée sur une période plus courte.

Les montants indiqués sont en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> avril 2018.

## C. – COMPLÉMENT FAMILIAL

**2613** Le professionnel libéral peut bénéficier du complément familial si ses ressources n'excèdent pas des plafonds qui varient selon le nombre d'enfants, et qui sont majorés lorsque la charge des enfants est assumée soit par un couple dont chaque membre dispose d'un revenu professionnel, soit par une personne seule.

Le professionnel libéral doit par ailleurs assumer la charge d'au moins 3 enfants âgés de plus de 3 ans. Le montant de la prestation est fixé au 1<sup>er</sup> avril 2018 à 171,56 € par mois lorsque la condition de ressources de N - 2 est remplie.

Un montant majoré égal à 257,37 € par mois est versé aux familles dont les ressources se situent en dessous de plafonds minorés.

## D. – ALLOCATION DE LOGEMENT « FAMILIALE »

**2614** Sous certaines conditions, notamment de ressources, la personne qui paie un loyer ou qui rembourse un prêt pour l'achat, la construction, l'agrandissement ou l'amélioration de sa résidence principale, peut bénéficier d'une allocation de logement « familiale ».

Son montant dépend de plusieurs facteurs : les ressources du demandeur, sa situation familiale, son lieu de résidence, la nature du logement, le montant du loyer ou des remboursements, le nombre d'enfants ou de personnes à charge (parents âgés ou infirmes)...

## E. – ALLOCATION DE SOUTIEN FAMILIAL

**2615** Ouvre droit à l'allocation de soutien familial (ASF) l'enfant âgé de moins de 20 ans :

- orphelin de père ou de mère ;
- dont la filiation n'est pas légalement établie à l'égard de l'un ou l'autre de ses parents ;
- dont le père ou la mère se soustrait ou se trouve hors d'état, depuis au moins 1 mois, de faire face à ses obligations d'entretien ou au versement d'une pension alimentaire.

Des conditions de ressources sont également à remplir. De plus, si l'enfant perçoit une rémunération, elle ne doit pas excéder un certain seuil.

Son montant au 1<sup>er</sup> avril 2018 est fixé à :

- 115,87 € par mois pour l'enfant privé de l'aide de l'un de ses parents ;
- 154,47 € par mois si l'enfant est privé de l'aide de ses deux parents.

L'ASF est versée à compter du mois suivant l'événement qui y donne droit (divorce, décès...).

## F. – ALLOCATION DE RENTRÉE SCOLAIRE

**2616** Ouvre droit à l'allocation de rentrée scolaire chaque enfant à charge qui atteint son 6<sup>e</sup> anniversaire avant le 1<sup>er</sup> février de l'année suivant celle de la rentrée scolaire. L'allocation reste due, lors de chaque rentrée scolaire, pour tout enfant qui n'a pas atteint l'âge de 18 ans révolus au 15 septembre de l'année considérée.

Par ailleurs, l'enfant doit être élève, étudiant ou apprenti (s'il perçoit une rémunération, cette dernière ne doit pas excéder un certain seuil).

L'allocation de rentrée scolaire est versée sous condition de ressources et son montant varie selon l'âge de l'enfant.

À titre indicatif, pour la rentrée 2018, son montant pour un enfant âgé de 6 à 10 ans était de 369,57 €.

## G. – ALLOCATION D'ÉDUCATION DE L'ENFANT HANDICAPÉ

**2617** Le professionnel libéral a droit à une allocation mensuelle d'éducation de l'enfant handicapé (AEEH), s'il assume la charge d'un enfant de moins de 20 ans, résidant en France et dont l'incapacité permanente est :

- au moins égale à 80 % ;
- ou entre 50 % et 80 %, s'il fréquente un établissement spécialisé ou si son état exige le recours à un service d'éducation spéciale ou de soins à domicile.

Le taux d'incapacité est apprécié par la Commission des droits et de l'autonomie des personnes handicapées (Cdaph).

L'enfant à charge ne doit pas percevoir des revenus professionnels supérieurs à 55 % du Smic mensuel brut.

**2618** Le montant de l'AEEH de base est égal depuis le 1<sup>er</sup> avril 2018 à 131,81 € par mois.

Un complément d'allocation peut être accordé pour l'enfant atteint d'un handicap dont la nature ou la gravité exige des dépenses particulièrement coûteuses ou nécessite le recours fréquent à l'aide d'une tierce personne. Le montant de ce complément varie selon l'importance du handicap et des dépenses engagées (classement en 6 niveaux).

À titre indicatif, le montant du complément mensuel pour un handicap de niveau 1 est égal à 98,86 €. Pour un niveau 6, il est de 1 118,57 €.

**2619** Pour toute demande déposée depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, les durées de versement sont les suivantes :

- lorsque le taux d'incapacité est au moins égal à 80 % et que le certificat médical ne mentionne pas de perspectives d'amélioration : l'AEEH de base est versée sans limitation de durée, jusqu'à l'âge limite du bénéficiaire des prestations familiales ou, le cas échéant, jusqu'au basculement à l'allocation d'adulte handicapé ;
- lorsque le taux d'incapacité est au moins égal à 80 % et que le certificat médical mentionne des perspectives d'amélioration : l'AEEH de base et le cas échéant son complément sont versés au moins 3 ans et au plus 5 ans ;
- lorsque le taux d'incapacité se situe entre 50 % et 80 % : l'AEEH de base et le cas échéant son complément sont versés au moins 2 ans et au plus 5 ans.

## VI. Formation professionnelle

### ■ Sources

C. trav., art. L. 6331-48 à L. 6331-51

**2620** L'accès à la formation professionnelle continue des professions libérales se fait sur la base du volontariat, à l'exception du **médecin libéral** pour lesquels des formations périodiques sont obligatoires.

La demande est à adresser :

- au **Fonds interprofessionnel de formation des professionnels libéraux (FIF-PL)**, pour les professions libérales (y compris les professions de santé, hors médecins), et conjoints collaborateurs ;
- au **Fonds d'assurance formation de la profession médicale (FAF-PM)**, pour les seuls médecins et leur conjoint collaborateur.

**2621** Seuls les **coûts pédagogiques des formations sont pris en charge**, par un plafond annuel par personne, selon des montants qui diffèrent en fonction de l'activité et des thèmes de formation jugés prioritaires par les représentants de la profession.

La demande de prise en charge auprès du FAF doit être déposée au minimum 1 mois avant le début de la formation prévue, et au FIF-PL jusqu'à l'avant-dernier jour de formation.

L'intéressé doit fournir la preuve de son activité, à l'aide de justificatifs de son affiliation aux régimes de protection sociale ou, à défaut, d'éléments de comptabilité.

Le **micro-entrepreneur** dont le chiffre d'affaires est nul sur une durée de 12 mois consécutifs ne peut pas bénéficier de la prise en charge de ses dépenses de formation.

Le **conjoint collaborateur** peut y prétendre si le professionnel libéral a versé la contribution au taux majoré de 0,34 % (pour rappel, le taux de base est de 0,25 % du plafond annuel de la sécurité sociale) (V. **2445**)

# Personnel du cabinet

### Embauche

I. Conditions d'embauche .....	2622	II. Formalités préalables .....	2633
--------------------------------	------	---------------------------------	------

### Contrat de travail

I. Conditions d'existence .....	2653	2667	
II. Période d'essai .....	2654	IV. Modifications du contrat de travail .....	2675
III. Clauses particulières du contrat de travail ..		V. CDD et travail temporaire.....	2677

### Rémunération

I. Salaire.....	2695	II. Épargne salariale.....	2705
-----------------	------	----------------------------	------

### Durée du travail et congés

I. Durée du travail .....	2726	II. Congés.....	2764
---------------------------	------	-----------------	------

### Obligations employeurs/salariés

I. Droits et obligations de l'employeur .....	2788	II. Droits et obligations du salarié .....	2804
---	------	--	------

### Rupture du contrat

I. Rupture à l'initiative de l'employeur .....	2823	V. Suites de la rupture du contrat de travail	2903
II. Rupture à l'initiative du salarié.....	2868	VI. Contentieux de la rupture du contrat	
III. Rupture conventionnelle .....	2881	de travail .....	2910
IV. Rupture conventionnelle collective .....	2900		



# Embauche

## I. Conditions d'embauche

### A. – PREMIÈRES ÉTAPES

#### 📄 Sources

C. trav., art. L. 1121-1, L. 1131-1 et s., L. 1141-1 et s., L. 1221-1 et s., L. 1221-6 et s., L. 1225-1 et L. 1225-2, L. 5311-1 et s., L. 5331-1 et s.

**2622 Définition du poste** – La décision d'embauche est d'une importance capitale pour l'entreprise et relève à ce titre du pouvoir de direction de l'employeur. Outre l'incidence financière, notamment dans les TPE/PME, son organisation en sera directement affectée. Le recrutement doit donc être préparé en s'assurant que les compétences du salarié répondent aux besoins de l'entreprise. La conclusion du contrat de travail implique une **volonté commune, ferme et définitive de s'engager** dans une relation de travail. Cette rencontre de volontés n'est possible que si chaque partie s'engage en connaissance de cause.

C'est pourquoi, il est important d'identifier les besoins de l'entreprise pour proposer un emploi adapté. Ce qui suppose :

- de **définir les missions** du collaborateur sur le poste. La fiche de poste qui constitue un résumé des principales missions du collaborateur remplit cette tâche ;
- de **décrire le poste** dans l'offre de recrutement en rappelant :
  - la nature du contrat (CDD ou CDI) ;
  - le niveau de compétences exigé (diplôme et/ou expérience) ;
  - les modalités particulières de durée et d'organisation du temps de travail (temps partiel, travail de nuit, déplacements fréquents, etc.) ;
  - le niveau de rémunération.
- Il s'agit ensuite de mettre en place une campagne de recrutement par le choix des sources de recrutement (cabinet de recrutement, annonces dans la presse, recrutement en ligne, etc.) et la détermination des moyens et procédures de recrutement (type de presse, type de contrat avec le cabinet de recrutement, etc.).

**Remarque** Afin d'accompagner les TPE-PME dans leur processus de recrutement et de leur apporter le soutien nécessaire dans la gestion quotidienne de leurs ressources humaines (RH), une offre de services spécifique dite de « **conseil en ressources humaines TPE-PME** », animée par les DIRECCTE, a été mise en place pour leur garantir en ces matières un socle de prestations réalisé par un prestataire extérieur à l'entreprise et cofinancé par l'État à hauteur de 50 % maximum, dans la limite de 15 000 € HT. Ce dispositif n'est toutefois pas destiné aux auto-entrepreneurs.

S'ajoutent à cette prestation mise en œuvre au niveau national, des actions territoriales (régions, départements) mises en place par les DIRECCTE destinées à répondre aux besoins spécifiques des TPE-PME en matière de RH pour accompagner leur développement (information sur la gestion des ressources humaines, la réglementation du travail, les conventions collectives et les aides dont l'entreprise peut bénéficier).

**2623 Offre d'embauche** – L'employeur est libre d'embaucher le candidat, dont les aptitudes professionnelles et les qualités personnelles lui semblent répondre au mieux aux exigences du poste à pourvoir. Cependant, afin d'éviter les pratiques abusives à l'occasion des procédures de recrutement, l'offre d'emploi ne doit pas contenir :

- de mentions **discriminatoires** interdites (conditionnant par exemple l'accès à l'emploi à une religion, une origine, une situation familiale (célibataire, sans enfant...), une apparence physique (cheveux courts / longs...), une tranche d'âge ou à l'un ou l'autre sexe) ;
- de fausse allégation ou **information de nature à induire en erreur le candidat** sur :
  - l'existence, le caractère effectivement disponible, l'origine, la nature et la description de l'emploi ;
  - la rémunération et les avantages annexes proposés ;
  - le lieu du travail.

**Remarque** Il n'existe pas d'obligation légale d'organiser les recrutements sur la base d'un CV anonyme. Jugé globalement « inefficace » et « coûteux », le dispositif « irait à l'encontre de la liberté de choix de l'entreprise et des candidats ».

Enfin, l'offre doit être **rédigée en français et datée**.

**2624 Entretiens** – L'organisation d'entretiens avec les candidats sur la base d'un schéma commun permet de confirmer l'intérêt réciproque du candidat pour le poste et le profil du candidat pour celui-ci. À ce titre, le

candidat doit être informé de façon claire et sans équivoque sur les **techniques de recrutement utilisées** par l'entreprise (entretien, questionnaire, test, etc.).

Ainsi, dans un premier temps, l'employeur peut commencer par présenter l'entreprise, puis le poste avant de laisser la parole au candidat dans un second temps. Enfin, des questions précises peuvent permettre de sonder la motivation du candidat.

Toutefois, les informations recueillies (CV, tests, etc.) ou demandées lors de l'entretien doivent avoir pour seule finalité **d'apprécier la capacité de l'intéressé à occuper le poste** auquel il prétend et présenter un **lien direct et nécessaire** avec l'emploi proposé ou avec l'évaluation des aptitudes professionnelles, l'appréciation de la pertinence de ces informations étant souvent affaire de circonstances. Sont quoi qu'il en soit **exclus** lors d'un recrutement, les demandes d'informations sur l'état de santé ou l'état de grossesse, la vie sexuelle, les projets personnels, la religion, l'appartenance ou la non-appartenance à une organisation syndicale ou à un parti politique, les origines, etc.

**Remarque** À ce titre, ont été publiés :

- par le ministère du Travail (sur son site Internet), un **guide pratique du fait religieux** dans les entreprises privées, élaboré en concertation avec les organisations syndicales et patronales, fournissant un certain nombre de réponses pratiques utiles aux problématiques liées au fait religieux pouvant se poser dans le monde des entreprises, notamment autour du thème des offres d'emploi et de l'entretien d'embauche ;
- par le Défenseur des droits, un guide pour lutter contre les discriminations liées à l'orientation et à l'identité sexuelle au travail.

De même, sauf cas particuliers justifiés par la nature très spécifique du poste à pourvoir, la collecte des informations suivantes n'est pas conforme à la loi : le détail de la situation militaire, la taille, le poids, les conditions de logement (propriétaire ou locataire), la date de naturalisation, le numéro de sécurité sociale, des informations sur ses parents, sa fratrie, etc.

**IMPORTANT** Si le candidat handicapé ne commet aucun manquement en ne révélant pas sa qualité de travailleur handicapé, l'employeur peut légitimement, compte tenu de ses obligations vis-à-vis des travailleurs handicapés, lui demander s'il est reconnu comme tel. L'intéressé peut, toutefois, s'abstenir d'y répondre.

**Remarque** Le fait pour le candidat d'avoir fourni des renseignements inexacts au moment de l'embauche n'entraînera **qu'exceptionnellement** la nullité du contrat. En effet, la simple fourniture de renseignements inexacts - notamment sur son CV - par un candidat n'est en général pas constitutive de dol. En revanche, la faute justifiant son licenciement pourra tout de même être retenue en cas de préjudice subi par l'employeur ou s'il s'avère que le salarié n'a pas les compétences professionnelles effectives pour exercer les fonctions pour lesquelles il a été embauché.

Pour autant, il est conseillé de s'assurer que le CV du candidat n'est pas mensonger. L'entretien d'embauche a notamment pour fonction de vérifier l'adéquation entre le CV et les dires du candidat.

## B. – FORMALISATION DE L'EMBAUCHE

### ■ Sources

C. civ., art. 1103, 1104, 1114, 1116, 1130 et s., 1193 ; C. trav., art. L. 1221-1 et s., L. 1242-12, L. 1251-16, L. 5134-19-1 et s., L. 6222-4, L. 6325-5

**2625 Promesse d'embauche** – Pour témoigner de leur engagement, les parties peuvent décider de signer une promesse d'embauche, laquelle est un écrit engageant l'employeur. À ce titre, la jurisprudence opère désormais une **nouvelle distinction** entre l'**offre** de contrat de travail et la **promesse unilatérale** de contrat de travail (Cass. soc., 21 sept. 2017, n° 16-20.103 et n° 16-20.104 ; JCP S 2017, act. 259). En effet :

- l'**offre de contrat de travail** (acte par lequel un employeur propose un engagement précisant l'emploi, la rémunération et la date d'entrée en fonction et exprime la volonté de son auteur d'être lié en cas d'acceptation) peut être **librement rétractée** tant qu'elle n'est pas parvenue à son destinataire. De plus, sa rétractation **avant l'expiration du délai** fixé par son auteur ou, à défaut, l'issue d'un délai raisonnable, **fait obstacle à la conclusion du contrat de travail** mais engage la responsabilité extra-contractuelle de son auteur ;
- la **promesse unilatérale d'embauche** accorde au bénéficiaire le **droit d'opter** pour la conclusion d'un contrat de travail, dont l'emploi, la rémunération et la date d'entrée en fonction sont déterminés, et pour la formation duquel ne manque que le consentement du bénéficiaire. Dès lors, sa révocation pendant le temps laissé au bénéficiaire pour opter **n'empêche pas la formation du contrat de travail promis**.

**2626 Rédaction du contrat** – Même si le contrat de travail est un contrat consensuel qui n'est, en principe, soumis à aucune forme particulière (l'écrit n'est en effet pas nécessaire à la validité du CDI mais uniquement à titre probatoire), la rédaction d'un tel contrat est **vivement recommandée**.

**Remarque** À défaut de contrat de travail, la remise au salarié du talon-récépissé, reçu à l'occasion de la déclaration préalable à l'embauche ou un premier bulletin de paye permet d'établir les conditions essentielles de l'emploi.

Quoi qu'il en soit, lorsqu'ils sont écrits, les contrats de travail doivent l'être en français, qu'ils soient exécutés sur le territoire français ou à l'étranger. Toutefois, en présence d'un contrat conclu avec un salarié étranger et constaté par écrit, une traduction du contrat dans la langue du salarié peut être exigée par ce dernier.

**2627 Contrats écrits obligatoires** – À l'inverse, l'écrit est une **condition de validité** des contrats de type particulier, comme le contrat à durée déterminée (CDD) ou, plus généralement, tout contrat dit « précaire », à savoir le contrat de travail temporaire, le contrat de professionnalisation, le contrat d'apprentissage, la plupart des contrats aidés et le contrat de travail à temps partiel (même à durée indéterminée). Pour certains contrats (apprentissage et professionnalisation notamment), l'employeur est même soumis une obligation de dépôt.

**IMPORTANT** En tout état de cause, l'absence de contrat de travail ou d'écrit ne saurait valoir absence de relation de travail. En effet, l'existence d'une relation de travail salariée ne dépend ni de la volonté exprimée par les parties ni de la dénomination qu'elles ont donnée à leur convention mais des conditions de fait dans lesquelles est exercée l'activité du travailleur. C'est ainsi que le juge a le pouvoir de requalifier des relations d'entreprises en contrat de travail.

Bien plus, en particulier dans le cadre du CDD, sa signature a le caractère d'une **prescription d'ordre public** dont l'omission entraîne, à la demande du salarié, la **requalification en CDI** (Cass. soc., 14 nov. 2018, n° 16-19.038). Autrement dit, faute de comporter la signature de l'une des parties, les CDD ne peuvent être considérés comme ayant été établis par écrit.

**Remarque** Il n'en va différemment que lorsque le salarié a délibérément refusé de signer le contrat de travail de mauvaise foi ou dans une intention frauduleuse.

## C. – CONDITIONS PARTICULIÈRES D'EMBAUCHE

### 📖 Sources

C. trav., art. L. 3161-1 et s., L. 4153-1 et s., L. 4624-1, L. 5221-1 et s., L. 8251-1 et s. ; C. trav., art. R. 3163-1 à R. 3165-7, D. 3231-3, R. 4624-18 et R. 4624-19, R. 5224-1 ; C. étrangers, art. L. 311-1 à L. 441-1 ; C. étrangers, art. R. 121-4 à R. 322-2

**2628** L'âge du salarié ou sa nationalité peuvent conduire à l'application de procédures spécifiques. Le recruteur doit y prêter attention.

### 1° Mineurs

**2629** En dehors du dispositif particulier de l'apprentissage, le mineur ne peut en principe être embauché que s'il a atteint l'âge légal à partir duquel il n'est plus astreint à l'obligation scolaire, c'est-à-dire 16 ans. Pour autant, la **conclusion du contrat de travail du jeune obéit au droit commun**, les mineurs de moins de 18 ans n'étant plus tenus, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, de passer une visite médicale avant l'embauche. Ils relèvent en effet depuis cette date du **suivi médical de droit commun**, sous réserve de quelques adaptations ; ils doivent notamment bénéficier de la « **visite d'information et de prévention (VIP)** » (qui remplace la visite médicale préalable) **préalablement à son affectation sur le poste**.

En revanche, le mineur non émancipé ne peut contracter que s'il y est **autorisé par son représentant légal** (le plus souvent, son père ou sa mère).

Les conditions d'exécution du contrat de travail obéissent également au droit commun, sous réserve des **dispositions particulières** (notamment concernant le **salaires minimum**) et **protectrices** (notamment en matière de durée du travail ou de travail de nuit).

**IMPORTANT** On rappelle en effet que la réglementation relative au salaire minimum s'applique aux jeunes de moins de 18 ans, sous réserve d'un abattement de :  
– 20 % avant 17 ans ;  
– 10 % entre 17 et 18 ans.

On rappellera également que **certaines travaux**, dont la liste est particulièrement dense (travaux exposant à des agents biologiques ou chimiques dangereux ou à des rayonnements, etc.), sont **interdits aux jeunes travailleurs**, mais parfois susceptibles de **dérogations**.

### 2° Étrangers

**2630 Conditions d'accès à l'emploi** – L'étranger, qui entre en France pour occuper un emploi salarié, peu importe la nature publique ou privée du contrat de travail et sa durée, doit détenir une **autorisation de travail** (appelée aussi permis de travail). À défaut, il ne peut être embauché. L'autorisation de travail peut prendre la forme soit d'un visa ou d'un titre de séjour, soit d'un document distinct du document de séjour.

Ne sont toutefois pas concernés les ressortissants de l'UE, de l'EEE, de la Suisse, d'Andorre, de Monaco et de Saint-Marin qui bénéficient du principe de la libre circulation.

Il existe ainsi **plusieurs catégories** d'autorisations de travail :

- dont certaines (délivrées à l'étranger sans saisine préalable du service main d'œuvre étrangère de la DIRECCTE) valent automatiquement autorisation de travail (carte de séjour temporaire « étudiant » dans la limite de 60 % de la durée annuelle du travail, carte de séjour temporaire « vie privée et familiale », carte de séjour pluriannuelle « passeport talent », carte de séjour pluriannuelle « salarié détaché ICT » ou encore carte de résident) ;
- et d'autres sont délivrées une fois le contrat de travail visé par la DIRECCTE (carte de séjour temporaire « salari é », carte de séjour temporaire « travailleur temporaire », carte de séjour temporaire « travailleur saisonnier »).

**IMPORTANT** L'emploi illégal d'un étranger est un délit passible de **sanctions pénales** (peine d'emprisonnement, amendes et peines complémentaires comme l'interdiction d'exercer). L'employeur doit également acquitter, au bénéfice de l'office français de l'intégration et de l'immigration (OFII), une **contribution spéciale** pour chaque étranger employé sans titre l'autorisant à exercer une activité.

**2631 Procédure d'obtention d'une autorisation de travail** - La demande d'autorisation de travail est à la charge de l'employeur. Ses démarches sont différentes selon que l'étranger réside déjà en France (demande d'authentification) ou non (procédure d'introduction). Si l'étranger est déjà présent sur le territoire national, une procédure de changement de statut devra être opérée dans le cas où son titre de séjour ne l'autorise pas à travailler.

À l'occasion de l'obtention des autorisations de travail délivrées dans le cadre des procédures d'introduction et de changement de statut, l'employeur et le salarié étranger doivent s'acquitter de **taxes** à verser à l'office français de l'intégration et de l'immigration (OFII). Ce dernier est notamment chargé, sur l'ensemble du territoire, de l'accueil des étrangers titulaires d'un titre les autorisant à séjourner durablement en France et d'encadrer le contrôle médical qui leur est imposé pour le premier séjour. À titre d'exemple, en cas d'embauche d'un étranger pour une durée supérieure ou égale à 12 mois, la taxe due par l'employeur équivaut à 55 % de la rémunération mensuelle dans la limite de 2,5 fois le SMIC.

**2632 Embauche d'un étranger titulaire d'un titre de séjour** - La demande d'authentification (étranger déjà installé en France) impose à l'employeur de vérifier le titre qui autorise l'étranger à travailler en France auprès de la **préfecture** du lieu d'embauche (sauf si l'étranger est inscrit sur la liste des demandeurs d'emploi). L'employeur est ainsi tenu d'adresser au Préfet une lettre recommandée avec avis de réception ou un courrier électronique comportant la copie du document produit par l'étranger **au moins 2 jours avant l'embauche**. Après vérification, l'employeur peut alors procéder aux formalités d'embauche habituelles.

**IMPORTANT** En ne s'assurant pas de l'existence de l'autorisation de travail, l'employeur s'expose à une amende de 1 500 € (contravention de 5ème classe). À l'inverse, le fait de réaliser les vérifications nécessaires permet à l'employeur de **s'exonérer** dès lors que le salarié est déclaré à la sécurité sociale et à la préfecture, sans intention pour l'employeur de participer à la fraude et sans connaissance de celle-ci.

Si l'irrégularité de la situation d'un travailleur étranger constitue nécessairement une cause objective justifiant la rupture de son contrat de travail, les dispositions relatives aux licenciements ne s'appliquent pas. La rupture n'est pas constitutive en soi d'une faute privative des indemnités inhérentes à la cessation du contrat de travail. Dès lors, le salarié peut prétendre à son indemnité de préavis et de licenciement même s'il n'est pas en mesure d'exécuter sa prestation de travail. Le cas échéant, si elle est plus favorable, le salarié bénéficie d'une indemnité forfaitaire de trois mois de salaire.

**En pratique** Même lorsque l'étranger est employé illégalement, il a droit au paiement de son salaire et à la remise d'un bulletin de paye.

## II. Formalités préalables

### A. – DÉCLARATION PRÉALABLE À L'EMBAUCHE (DPAE)

#### ■ Sources

C. trav., art. L. 1221-10 à L. 1221-12-1, L. 1221-17 ; C. trav., art. R. 1221-1 et s., R. 1221-32 et R. 1221-33, R. 1227-1 et s.

**2633 Objet** - Tous les employeurs, à l'exception de ceux utilisant des titres simplifiés d'embauche (comme le TESE, v. infra), sont tenus d'effectuer une **DPAE** auprès des organismes de protection sociale pour chaque embauche, **quelles que soient la nature et la durée du contrat de travail** (CDI, CDD, etc.) du salarié. La DPAE

fait partie des mesures de simplification du droit pour les entreprises. Elle permet d'effectuer en une seule démarche les **6 principales déclarations obligatoires** lors de l'embauche :

- déclaration de première embauche dans un établissement ;
- immatriculation de l'employeur au régime général de sécurité sociale et au régime d'assurance chômage, en cas d'embauche d'un premier salarié ;
- demande d'immatriculation du salarié à la caisse primaire d'assurance maladie (CPAM) ;
- demande d'adhésion de l'employeur à un service de santé au travail ;
- demande de visite d'information et de prévention ou, le cas échéant, demande d'examen médical d'aptitude à l'embauche.

**Remarque** L'envoi à l'URSSAF de la DPAE, ne dispense pas l'employeur d'assurer l'effectivité de la visite d'information et de prévention (ou de la visite médicale d'embauche lorsqu'elle est encore obligatoire). Il ne le dispense pas non plus de procéder aux démarches nécessaires pour l'affiliation du salarié aux caisses de retraite et de prévoyance complémentaires, ni de mettre à jour le registre unique du personnel. De plus, outre la DPAE, l'employeur doit procéder à une déclaration à l'inspection du travail lors d'une nouvelle embauche dans un établissement qui a cessé d'employer du personnel pendant 6 mois au moins.

**2634 Mentions obligatoires** – Pour chaque salarié, la DPAE comporte les mentions suivantes :

- S'agissant de l'employeur :
  - dénomination sociale ou nom et prénoms de l'employeur ;
  - code APE ;
  - adresse de l'employeur ;
  - numéro du système d'identification du répertoire des entreprises et de leurs établissements ;
  - service de santé au travail dont l'employeur dépend.

**En pratique** Code Activité Principale Exercée (APE) : toute entreprise et chacun de ses établissements se voit attribuer par l'Insee, lors de son inscription au répertoire SIRENE, un code caractérisant son activité principale. Concrètement, il s'agit d'un code de cinq caractères (quatre chiffres et une lettre). À titre d'exemple, le code 69.10Z regroupe l'ensemble des activités juridiques (avocats, notaires, huissiers de justice...)

- S'agissant du salarié :
  - nom, prénoms ;
  - sexe ;
  - date et lieu de naissance ;
  - numéro national d'identification s'il est déjà immatriculé à la sécurité sociale ;
- S'agissant du contrat conclu :
  - date et heure d'embauche ;
  - nature, durée du contrat ;
  - durée éventuelle de la période d'essai.

**Remarque** Un stagiaire n'étant pas considéré comme un salarié, l'employeur n'a pas à effectuer de DPAE lors de la signature d'une convention de stage.

**2635 Formalités** – Concrètement, la DPAE peut être effectuée sur le formulaire CERFA n° 10563\*05 ou par voie dématérialisée (cette forme dématérialisée étant obligatoire pour les seules entreprises réalisant plus de 50 DPAE par an).

**2636** La DPAE doit être transmise à l'URSSAF dont dépend l'établissement qui embauche le salarié **au plus tôt dans les 8 jours précédant la date prévisible de l'embauche, au plus tard lors de l'entrée en fonction du salarié**, ce qui implique une transmission :

- par courrier recommandé avec accusé de réception, le dernier jour ouvrable précédant la date prévue de l'embauche ; le cachet de la poste faisant foi ;
  - par fax ou Internet ([www.due.fr](http://www.due.fr) ou [www.net-entreprises.fr](http://www.net-entreprises.fr)), dans les instants qui précèdent la prise de fonctions.
- Dans les **5 jours ouvrables** suivant la réception de la déclaration, l'URSSAF adresse à l'employeur un **accusé de réception** mentionnant les informations enregistrées.

**Remarque** L'URSSAF n'accusant plus réception des déclarations « papier » (par courrier ou télécopie), l'employeur doit impérativement conserver le document transmis et sa preuve d'envoi (accusé de réception émis par l'appareil ; feuillets de recommandé).

À défaut de contestation par l'employeur des informations figurant sur ce document dans un délai de 2 jours ouvrables, ce document vaut preuve de la déclaration.

Auparavant, l'accusé de réception devait être conservé par l'employeur jusqu'à l'accomplissement de la déclaration annuelle des données sociales (DADS), sachant que les employeurs ayant déjà transmis des déclarations sociales nominatives (DSN) phase 3 au titre des paies de janvier à décembre 2017 n'avaient pas à souscrire de DADS en 2018. Désormais, le principe est celui de la transmission des données sociales par la DSN en remplacement de la DADS-U pour les salaires 2018 **pour tous les employeurs du secteur privé**. Même les

établissements qui n'ont pas déposé leurs 12 déclarations en DSN en 2018 ne peuvent plus souscrire de DADS : les établissements entrés en DSN courant 2018 doivent rattraper les DSN non transmises, afin que les données transmises au titre de l'exercice 2018 soient complètes.

**IMPORTANT** À défaut de déclaration, l'employeur encourt une amende prévue pour les contraventions de la 5<sup>e</sup> classe, soit 1 500 € et, s'il n'a pas remis au salarié une copie de la déclaration (ou du contrat de travail mentionnant l'organisme destinataire de la déclaration), l'amende prévue pour les contraventions de la 4<sup>e</sup> classe, soit 750 €. En cas de méconnaissance de l'obligation de **télétransmission des DPAE** (lorsqu'elle s'impose), une **pénalité** est due, égale, par salarié, à 0,5 % du plafond annuel de la sécurité sociale (plafond fixé, en 2019, à 40 524 €). **Surtout, le délit de travail dissimulé** peut être caractérisé s'il s'est soustrait intentionnellement à l'accomplissement de la DPAE, ce qui emporte alors des **sanctions pénales** lourdes : 3 ans d'emprisonnement, 45 000 € d'amende et peines complémentaires. Enfin, cette soustraction intentionnelle constatée par l'inspection du travail entraîne également une pénalité administrative dont le montant est égal à 300 fois le taux horaire du minimum garanti (fixé à 3,62 € en 2019).

## B. – TITRES SPÉCIFIQUES D'EMBAUCHE

### Sources

C. trav., art. L. 1273-3 à L. 1273-6 ; C. trav., art. D. 1273-1 à D. 1273-9 ; CSS, art. L. 133-5-6 à L. 133-5-11 ; CSS, art. D. 133-5 à D. 133-8

**2637 Principe** – Afin de simplifier leurs **formalités sociales** et, depuis l'entrée en vigueur du prélèvement à la source (PAS), **fiscales** liées à l'emploi de salariés et la gestion administrative de leur personnel, les entreprises de **France métropolitaine** mais aussi, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, en raison de la suppression du Titre de Travail Simplifié (TTS), d'**outre-mer** (Guadeloupe, Martinique, Guyane, La Réunion et Saint-Martin), et de **moins de 20 salariés** relevant du régime général peuvent adhérer au dispositif du Titre Emploi Service Entreprise (TESE).

**IMPORTANT** La **condition d'effectif** jusqu'alors requise pour être éligible au TESE (moins de 20 salariés) est **supprimée** à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, sous réserve de publication des décrets non parus à ce jour. Autrement dit, ce dispositif sera ouvert à **toutes les entreprises, quelle que soit leur taille**, dès publication des décrets attendus.

L'employeur qui adhère à ce dispositif simplifié doit l'utiliser **pour l'ensemble de ses salariés** (CDI, CDD, contrat d'apprentissage...). L'adhésion et les déclarations postérieures s'effectuent **obligatoirement en ligne** sur [www.letese.urssaf.fr](http://www.letese.urssaf.fr).

**Remarque** Certaines situations particulières ne peuvent être gérées dans le TESE, comme par exemple les mandataires sociaux également salariés, les travailleurs à domicile, les apprentis employés dans des entreprises de plus de 11 salariés, les stagiaires dont la gratification ne dépasse pas le montant non soumis à cotisations (franchise de cotisations), mais aussi les taxes et cotisations recouvrées directement par d'autres organismes (taxe d'apprentissage, contribution à la formation professionnelle, taxe sur les salaires, cotisations relatives aux régimes de prévoyance complémentaire et de retraite supplémentaire non imposés par la loi ou la convention collective nationale, etc.), les exonérations liées aux jeunes entreprises innovantes (JEI), au contrat d'appui au projet d'entreprise (Cape) et aux bassins d'emploi et de redynamisation (BER), et les chèques-vacances attribués par les entreprises sans comité d'entreprise. En revanche, les bons d'achat, les titres-restaurant ou les titres CESU pré-financés attribués dans la limite du plafond des exonérations peuvent être gérés par le dispositif.

**2638 Formalités prises en charge** – L'utilisation du TESE permet à l'employeur de simplifier ses déclarations sociales et de réaliser les formalités liées à l'embauche, soit :

- la **DPAE** ;
- le **contrat de travail** (même s'il reste conseillé d'en établir un, notamment pour prévoir d'éventuelles clauses particulières comme une convention de forfait, des primes ou encore une clause d'exclusivité et/ou de non-concurrence, etc.) ;
- le **calcul de la rémunération** ;
- le **calcul et la déclaration des cotisations sociales** ;
- les déclarations destinées à Pôle emploi ;
- l'attestation fiscale pour les salariés ;
- le certificat de travail ;
- le **bulletin de paie** ;
- l'adhésion à un service médical du travail ;
- la demande d'adhésion de l'employeur à un service de santé au travail ;
- la demande d'examen médical d'embauche du salarié lorsqu'il est obligatoire.

De plus, depuis de la généralisation de la DSN du 1<sup>er</sup> janvier 2017, le TESE est chargé d'établir les formalités et déclarations auxquelles la DSN se substitue (dont, en dernier lieu, la DADS sur les salaires 2018, V. **2637**). Dans ce cadre, de **nouvelles formalités** sont gérées : attestation employeur Pôle emploi, déclaration d'arrêt de travail pour maladie, etc.

**IMPORTANT** L'employeur utilisateur du TESE reste assujéti à l'obligation de tenir un **registre unique du personnel**.

Enfin, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, le Centre TESE :

- assure également le **prélèvement à la source** pour le compte de ses adhérents ;
  - **calcule** directement, à partir des éléments reçus par l'administration fiscale, le **montant à prélever** sur le revenu d'activité ;
  - et **communiqué** ensuite aux employeurs le montant du salaire net après imposition à verser à leurs salariés.
- En cette qualité, l'employeur est **prélevé par l'URSSAF du montant de la retenue à la source** (si le salarié est imposable) pour reversement à la DGFIP, **en même temps que des cotisations sociales**. Les documents administratifs (bulletins de paie, décompte de cotisations, attestations fiscales) affichent les montants ainsi retenus.

**2639 Adhésion et fonctionnement du service** – Préalablement à l'utilisation du TESE, l'employeur remplit un **volet d'identification du salarié**, délivré par le centre national de traitement compétent pour le secteur professionnel auquel il appartient. Le volet d'identification du salarié comporte :

- les mentions relatives au salarié prévues pour la DPAE ;
- les mentions relatives à l'emploi (la nature du contrat de travail, la durée du travail, la durée éventuelle de la période d'essai, la nature de l'emploi, le montant de la rémunération et de ses différentes composantes, etc.) ;
- la signature de l'employeur et du salarié.

L'employeur renvoie le volet d'identification au centre de traitement compétent au plus tôt dans les 8 jours précédant l'embauche et **au plus tard lors de la prise de fonction du salarié**. Une copie du volet d'identification du salarié est transmise par l'employeur sans délai au salarié concerné, ce qui vaut remise du contrat de travail.

Par la suite, l'employeur transmet **chaque mois** une déclaration au moyen d'un volet social, à partir de laquelle le centre national du TESE va notamment calculer les cotisations dues et établir le bulletin de paie.

## C. – INSCRIPTION SUR LE REGISTRE UNIQUE DU PERSONNEL (RUP)

### 📖 Sources

C. trav., art. L. 1221-13 et s. ; C. trav., D. 1221-23 et s., R. 1227-7

**2640 Tenue obligatoire** – Quel que soit le nombre de salariés de l'entreprise, l'employeur doit tenir un registre unique du personnel (RUP). Ce document est notamment utilisé par l'inspection du travail en cas de contrôle pour s'assurer que tous les salariés travaillant dans l'entreprise y sont bien mentionnés.

**2641 Mentions obligatoires** – Le RUP mentionne **pour chaque salarié, dans l'ordre d'embauchage, au moment de l'embauchage et de façon indélébile** :

- les nom, prénom, nationalité, date de naissance et sexe de chaque salarié ;
- l'emploi, la qualification, les dates d'entrée et de sortie dans l'établissement ;
- les situations particulières d'emploi (apprentissage, contrat à durée déterminée, travailleur temporaire, travailleur à temps partiel, travailleur mis à disposition) ;
- pour les travailleurs étrangers, le type et le numéro d'ordre valant autorisation de travail ;
- les nom et prénom des stagiaires (et ceux des personnes volontaires en service civique), nécessairement inscrits dans l'ordre d'arrivée dans une **partie spécifique** du registre unique du personnel.

**2642** Les mentions obligatoires portées sur le registre doivent être conservées **pendant 5 ans** à compter de la date à laquelle le salarié, ou le stagiaire (ou la personne volontaire en service civique), a quitté l'établissement. Ce registre doit être tenu à la disposition des fonctionnaires et agents chargés de veiller à l'application de la législation du travail et, le cas échéant, des délégués du personnel (ou du comité social et économique, s'il a été mis en place). Sous certaines conditions, il peut être dérogé à la tenue du RUP, pour tenir compte du recours à d'autres moyens, notamment **informatiques**.

**IMPORTANT** Si le RUP n'existe pas ou s'il comporte des mentions erronées ou incomplètes, l'employeur s'expose à une amende de 4<sup>ème</sup> classe, soit au maximum 750 €.

## D. – PROTECTION SOCIALE

### 📖 Sources

CSS, art. L. 921-1 et s. ; CSS, art. R. 312-1 et s.

**2643 Immatriculation à la sécurité sociale** – Si le salarié déclaré par l'employeur n'est pas déjà immatriculé à la sécurité sociale, et donc ne détient pas de numéro de sécurité sociale, ce dernier doit demander son immatriculation à la sécurité sociale, notamment via la DPAE ou le TESE.

**2644 Prévoyance, retraite, mutuelle** – Tout salarié embauché doit être affilié :

- à l'institution de retraite complémentaire dont relève l'entreprise ; l'affiliation étant effectuée auprès d'une institution 1 seul régime AGIRC-ARRCO depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019 ;
- auprès des organismes de prévoyance et de mutuelle auxquels l'entreprise adhère.

**Remarque** On signale à ce titre que pour alléger les démarches des entreprises, en lien avec la généralisation de la DSN, les institutions de retraite complémentaire AGIRC et ARRCO ont simplifié le processus d'adhésion depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018. En effet, tout d'abord, les entreprises ne sont plus tenues d'adhérer à l'AGIRC et à l'ARRCO que lors de l'embauche du 1<sup>er</sup> salarié (et non plus au moment de leur création, même si elles n'emploient pas de salariés). Ensuite, le groupe de protection sociale (GPS) dont relève l'entreprise est déterminé par un nouveau répertoire professionnel (diffusé par la circulaire AGIRC-ARRCO n° 2017-6 DRJ du 6 octobre 2017), se référant exclusivement à la convention collective de travail appliquée dans l'entreprise (par référence aux codes IDCC déclarés par les entreprises dans la DSN), afin de limiter les conflits d'adhésion et de faciliter l'orientation des DSN des entreprises nouvelles vers le GPS compétent. Ces nouvelles dispositions s'appliquent même aux entreprises créées avant le 1<sup>er</sup> janvier 2018 pour lesquelles aucune adhésion n'a été souscrite à cette date.

L'entreprise est tenue d'adhérer à ces caisses dans les 3 mois de sa constitution, même si elle n'emploie pas de salariés immédiatement. L'entreprise sera adhérente mais n'aura aucune cotisation à verser avant l'embauche du premier salarié.

Lors de chaque embauche, l'employeur contacte la caisse pour lui fournir des renseignements nominatifs permettant l'affiliation du salarié.

**En pratique** Si l'entreprise ne s'inscrit pas dans les 3 mois, l'adhésion s'effectuera d'office auprès d'une caisse d'un des deux groupes chargée des adhésions tardives.

## E. – INFORMATIONS À FOURNIR AU SALARIÉ EMBAUCHÉ

### 📖 Sources

C. trav., art. R. 1221-9, R. 2262-1 ; CSS, art. L. 932-6

**2645** À l'embauche, l'employeur doit remettre sans délai au salarié :

- une copie de la DPAE ou de son accusé de réception, ou un autre document écrit (comme le contrat de travail) reprenant les informations contenues dans la DPAE et mentionnant l'identité de l'URSSAF ayant reçu la déclaration ;
- une information sur le droit conventionnel éventuellement applicable dans l'entreprise, les conditions de cette information généralement étant définies dans la convention collective ; à défaut, l'employeur doit :
  - au moment de l'embauche, remettre au salarié une notice d'information relative aux textes conventionnels applicables dans l'entreprise ou l'établissement ;
  - puis tenir à la disposition du personnel, le cas échéant via l'intranet de l'entreprise, un exemplaire à jour des textes conventionnels applicables ;
- une notice d'information émanant de l'organisme assureur sur le régime de prévoyance applicable dans l'entreprise ;
- le cas échéant, bien que la législation ne l'impose pas, un livret d'accueil (V. 2652).

**Remarque** Concernant les intérimaires ou les salariés embauchés en CDD, l'employeur doit en outre leur transmettre le contrat au plus tard dans les 2 jours ouvrables suivant l'embauche. Toutefois, depuis le 24 septembre 2017, la méconnaissance par l'employeur du délai de transmission du contrat n'entraîne plus à elle seule la requalification du contrat en CDI mais permet au salarié de bénéficier d'une indemnité, à la charge de l'employeur, dont le montant est plafonné à un mois de salaire.

## F. – VISITE MÉDICALE D'INFORMATION ET DE PRÉVENTION

### 📖 Sources

C. trav., art. L. 4624-1 et s., L. 4625-1-1 ; C. trav., art. R. 4624-10 et s., R. 4625-1 et s.

**2646 Cas général** – Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, la visite médicale préalable à l'embauche et systématique est supprimée et recentrée sur les salariés affectés à des postes à risques. Dans le cas général, elle est remplacée par une visite d'information et de prévention (VIP) réalisée après l'embauche, par le médecin du travail ou un des membres de l'équipe pluridisciplinaire du service de santé au travail (collaborateur médecin, interne en médecine du travail et infirmier), au besoin dans le respect des conditions posées par un protocole établi par le médecin du travail. Elle doit être réalisée après l'embauche, dans un délai qui n'excède pas 3 mois à compter de la prise effective du poste de travail, sauf si le salarié a déjà bénéficié d'une telle visite dans les 5 ans, et donne lieu à la délivrance d'une attestation de suivi.



**Remarque** La législation relative au suivi médical des salariés en cours d'exécution du contrat de travail est également redéfinie depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017 et adaptée en conséquence. Ainsi, par exemple, la périodicité de la VIP, qui prend en compte les conditions de travail, l'état de santé, l'âge, ainsi que les risques professionnels auxquels est exposé le salarié, est fixée par le médecin du travail dans le cadre du protocole qu'il établit, sans pouvoir excéder 5 ans.

Les salariés embauchés sous contrats courts (CDD, travail temporaire) bénéficient de la VIP et d'un suivi individuel de leur état de santé d'une périodicité équivalente à celle du suivi des salariés en CDI, sous réserve de quelques adaptations pour les salariés temporaires (notamment, afin d'éviter la réalisation de visites redondantes, les modalités d'information de l'employeur sur le suivi individuel de l'état de santé de son salarié).

**2647 Salariés affectés à un poste à risque** – Seuls les salariés affectés à des postes présentant des risques particuliers pour leur santé ou leur sécurité, celles de leurs collègues ou de tiers, continuent de bénéficier d'un examen médical d'aptitude réalisé avant l'embauche par le médecin du travail, sauf si le salarié a déjà bénéficié d'un tel examen dans les 2 ans. Cet examen est ensuite renouvelé périodiquement tous les 4 ans au maximum, sachant qu'une visite intermédiaire doit être effectuée par un professionnel de santé au plus tard 2 ans après la visite avec le médecin du travail.

Les postes présentant des risques particuliers sont notamment ceux qui exposent les travailleurs à l'amiante, au plomb, aux agents biologiques, cancérigènes, mutagènes ou toxiques, aux rayonnements ionisants, au risque hyperbare ou encore au risque de chute de hauteur lors des opérations de montage et de démontage d'échafaudages.

**2648 Travailleurs handicapés** – Par ailleurs, les travailleurs déclarant, à l'occasion de la VIP, être reconnus travailleurs handicapés ou titulaires d'une pension d'invalidité doivent être orientés sans délai vers le médecin du travail. Ils bénéficient ensuite d'un suivi adapté selon une périodicité fixée dans le protocole établi par le médecin du travail et qui n'excède pas 3 ans.

## G. – INFORMATION ET FORMATION À LA SÉCURITÉ

### 📖 Sources

C. trav., art. L. 4141-1 et s., L. 4154-2; C. trav., art. R. 4141-1 et s.

**2649 Obligation d'information** – Dès l'embauche, l'employeur doit informer les travailleurs sur les risques pour leur santé et leur sécurité d'une manière compréhensible pour chacun. Cette information doit, pour le moins, porter sur :

- les modalités d'accès au document unique d'évaluation des risques (DUER) ;
- les mesures de prévention des risques identifiés dans ce même document ;
- le rôle du service de santé au travail et, le cas échéant, des représentants du personnel en matière de prévention des risques professionnels ;
- le cas échéant, les dispositions contenues dans le règlement intérieur ;
- les consignes de sécurité incendie et l'identité des personnes chargées de la mise en oeuvre des mesures qui s'imposent en cas d'incendie.

**2650 Obligation de formation à la sécurité** – En raison de son obligation de sécurité de résultat, et quel que soit le statut des travailleurs, l'employeur est tenu de dispenser aux salariés la formation à la sécurité nécessaire lors de l'embauche et aussi souvent que nécessaire selon la taille de l'établissement, la nature de son activité, le caractère des risques qui y sont constatés et le type d'emploi des travailleurs. La formation dispensée vise à prévenir les risques professionnels et a pour objet d'instruire le salarié des précautions à prendre pour assurer sa propre sécurité et, le cas échéant, celle des autres personnes occupées dans l'établissement. Concrètement, il ne suffit donc pas de remettre aux salariés les consignes de sécurité, de leur faire visionner un film, ou de leur remettre le règlement intérieur de l'entreprise (V. 2651). La formation doit être pratique et appropriée au poste du salarié. Celle-ci (ainsi que l'information, V. 2649) se déroule pendant l'horaire normal de travail. Le temps consacré à la formation est considéré comme temps de travail.

**Remarque** Les salariés sous CDD ou contrat de travail temporaire et les stagiaires doivent, lorsqu'ils sont affectés à des postes présentant des risques particuliers pour leur santé ou leur sécurité, bénéficier, eu égard à la spécificité de leur contrat de travail, d'une formation renforcée à la sécurité ainsi que d'une information adaptée. La liste des postes de travail présentant de tels risques est établie par l'employeur, après avis du médecin du travail et du CHSCT ou, à défaut, des délégués du personnel s'il en existe (ou du comité social et économique, s'il a été mis en place). Elle est tenue à la disposition de l'inspecteur du travail.

**2651 Contenu de l'obligation de formation à la sécurité** – Quatre thèmes de formation peuvent être retenus :  
– les conditions d'exécution du travail (ports des équipements de protection individuels (EPI), formation posture, modes opératoires) ;

- les conditions d'utilisation des outils et matériels de l'entreprise (détailler les procédures d'appel de la maintenance ou du technicien en charge du matériel, notamment à l'aide de la fiche de poste) ;
- les conditions de circulation dans l'entreprise (circulation des véhicules, engins et piétons, montrer les chemins d'accès aux lieux de travail et aux locaux sociaux, les issues de secours, donner les instructions d'évacuation, au besoin en faisant le tour de l'entreprise avec l'encadrement du nouvel embauché) ;
- la conduite à tenir en cas d'accident ou de sinistre (indiquer notamment l'emplacement de l'infirmerie, des secouristes, de la trousse de premier secours, etc.).

**En pratique** Il est important de vérifier la compréhension de la formation dispensée. Une façon de procéder est de mettre le nouvel embauché en situation sous la surveillance d'une personne expérimentée qui pourra évaluer son autonomie (au besoin avec l'aide d'une grille d'évaluation).

Afin de ne rien oublier et de visualiser les points importants, il peut être utile de rédiger une « procédure d'accueil du nouvel embauché » qui précisera le contenu de la formation sécurité, son planning et les responsables, permettant ainsi à tout le monde de connaître ses obligations en la matière.

Au final, la formation peut s'organiser en plusieurs étapes et s'étaler dans le temps (un mois, par exemple) : d'abord les conditions de circulation, ensuite l'exécution du travail, enfin les règles applicables en cas d'accident.

**2652 Moyens mis en oeuvre** - Pour s'assurer du respect des règles auxquelles le salarié a été formé, il est possible de désigner un référent sécurité que le salarié peut consulter en cas de doute sur la conduite à tenir. Le cas échéant, lors de sa présence, le référent peut rappeler au salarié les règles et si nécessaire l'enjoindre de les respecter.

Il est également possible de rappeler les principales consignes de sécurité (tenir la rampe dans les escaliers, ports des EPI...) dans le livret d'accueil remis contre signature (pour des raisons probatoires) lors de l'embauche (V. 2645).

**Remarque** Au-delà des salariés de l'entreprise, ce livret peut également être communiqué aux tiers (sous traitants, clients...) auxquels l'employeur est également tenu d'offrir des conditions de sécurité maximales. Par ailleurs, même s'il n'existe pas de plan type du livret d'accueil, celui-ci se découpe généralement en plusieurs parties parmi lesquelles figurent : la présentation de l'entreprise, de ses principes et de ses services, les informations pratiques (lieu du vestiaire, lieu de restauration, accès au parking, etc.), les informations sur l'hygiène et la sécurité. Peuvent également y figurer le règlement intérieur, la convention collective, les horaires de travail ou encore le montant des tickets restaurants éventuels.

**IMPORTANT** La remise du livret d'accueil au salarié lors de son embauche, résumant les usages et les engagements unilatéraux de l'employeur en vigueur au jour de son embauche, n'a pas pour effet de contractualiser les avantages qui résultent, même lorsque le contrat de travail du salarié fait référence à un tel livret.

# Contrat de travail

## I. Conditions d'existence

### ■ Sources

C. trav., art. L. 1221-1 et s.

**2653** Le contrat de travail est le **lien juridique** unissant un employeur et un salarié, conférant au premier l'autorité nécessaire pour assurer l'exécution de la prestation de travail par le second. Au regard des obligations réciproques existant entre l'employeur et le salarié, les critères de qualification du contrat de travail relevés par les juges sont :

- la fourniture d'une prestation de travail ;
- moyennant une rémunération versée ;
- sous la **subordination juridique** d'un employeur.

Le lien de subordination juridique, caractéristique essentielle du contrat de travail, se traduit par la possibilité pour l'employeur de donner des ordres, des directives et des instructions au salarié et de pouvoir, le cas échéant, le sanctionner.

**Remarque** Pour démontrer ces critères, les juges utilisent la méthode du **faiseau d'indices** : ils examinent les conditions factuelles d'exécution de la relation contractuelle pour en déduire, le cas échéant, un lien de subordination. Par exemple, le fait de fixer les horaires du travailleur, de lui imposer de respecter le règlement intérieur ou l'impossibilité de développer une clientèle, sont des éléments permettant de caractériser un lien de subordination.

**Remarque** Le **lien conjugal** n'empêche pas en tant que tel le lien de subordination juridique vis-à-vis de l'entrepreneur, **quel que soit le type de contrat de travail** : CDI ou CDD. On rappelle que, dès lors que le conjoint ou le partenaire de PACS, voire le concubin, du chef d'entreprise (entrepreneur individuel ou sociétaire) travaille dans l'entreprise libérale de ce dernier, il doit obligatoirement choisir le statut qui déterminera ses droits et obligations professionnels et sociaux : conjoint collaborateur, associé ou salarié. Dans ce dernier cas, le conjoint salarié bénéficiera de toutes les **prérogatives** attachées à ce statut (droit au licenciement, sécurité sociale du régime général, retraite personnelle, indemnités chômage, etc.) et sera soumis à toutes ses **obligations** (activité effective et habituelle, horaires fixes, aucune immixtion dans la gestion, exécution des directives du conjoint). Solution certes la plus coûteuse réservée plus particulièrement aux entreprises disposant de fonds importants, ce statut suppose de la part de l'intéressé une **activité** à titre professionnel et, de la part de l'entrepreneur, le versement d'un **saiaire** correspondant à la catégorie professionnelle de son conjoint (au moins égal au SMIC) et l'accomplissement de toutes les **formalités d'embauche**. Les liens conjugaux et contractuels étant distincts, la séparation ne produit pas en elle-même de conséquence sur le contrat de travail du conjoint.

## II. Période d'essai

### ■ Sources

C. trav., art. L. 1221-19 à L. 1221-26

### A. – OBJET

**2654** La période d'essai, du contrat à durée indéterminée (pour le CDD, V. **2677** et s.) a pour objet de permettre à l'employeur **d'évaluer les compétences** du salarié dans son travail, notamment au regard de son expérience et au salarié d'apprécier si les fonctions occupées lui conviennent. Il s'agit en fait pour les parties d'apprécier concrètement, dans le cadre de la prestation normale de travail, si la relation de travail a vocation à se prolonger. Toutefois, elle n'est **jamais** obligatoire.

**IMPORTANT** La période d'essai se distingue ainsi du test professionnel, préalable à la conclusion du contrat de travail.

**2655 Condition de forme** – La période d'essai ne se présumant pas, elle doit par conséquent être **expressément stipulée** dans le contrat de travail, qui doit mentionner tant le principe même de la période d'essai que sa durée.

## B. – DURÉE

### 1° Durée initiale

**2656 Durée maximale** – Le contrat de travail à durée indéterminée peut comporter une période d'essai dont la durée initiale maximale est :

- pour les **ouvriers et les employés**, de **2 mois** ;
- pour les **agents de maîtrise et les techniciens**, de **3 mois** ;
- pour les **cadres**, de **4 mois**.

Ces durées sont **impératives** mais demeurent applicables les dispositions des accords de branche conclus avant le 26 juin 2008 et prévoyant des durées plus longues.

La Cour de cassation a cependant précisé qu'une période d'essai de 12 mois, renouvellement inclus, est « déraisonnable au regard de la finalité de la période d'essai et de l'exclusion des règles du licenciement durant cette période » (Cass. soc., 11 janv. 2012, n° 10-17.945 ; Cass. soc., 26 mars 2013, n° 11-25.580).

Elles se décomptent en jours calendaires, c'est-à-dire que sont pris en compte tous les jours du calendrier de l'année civile, du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre (soit 365 jours par an ou 7 jours par semaine), y compris les jours fériés ou chômés.

**Remarque** La plupart des conventions collectives prévoient des dispositions concernant la durée de la période d'essai.

**2657 Point de départ** – La période d'essai débute le **premier jour de travail du salarié**. Le contrat de travail ne peut pas, par exemple, convenir de différer le début de l'essai. Si le salarié prend ses fonctions avant l'ouverture du cabinet, le commencement de la période d'essai ne peut pas être reporté au premier jour d'accueil des clients.

**Exemple** Une période d'essai d'un mois débutant le 13 janvier vient à expiration le 12 février suivant à minuit.

**Remarque** La durée de la période d'essai peut être réduite si le salarié est embauché dans les 3 mois suivant l'issue d'un stage réalisé lors de la dernière année d'études. Dans ce cas, la durée du stage est déduite de la période d'essai, sans que cette diminution puisse être de plus de la moitié, sauf accord collectif prévoyant des stipulations plus favorables. En outre, lorsque cette embauche est effectuée dans un emploi en correspondance avec les activités qui avaient été confiées au stagiaire, la durée du stage est déduite intégralement de la période d'essai.

### 2° Prolongation

**2658 Situations visées** – La période d'essai peut être prolongée :

- de la durée exacte de l'absence du salarié au cours de celle-ci et, notamment, s'il a bénéficié de congé sans solde, congés payés, d'absence pour maladie ou de RTT ;
- jusqu'au premier jour ouvrable suivant dès lors que le dernier jour théorique de la période d'essai tombe un jour habituellement non travaillé (dimanche, jours fériés).

Concrètement, il convient de laisser au salarié suffisamment de temps pour qu'il démontre ses capacités ou que l'employeur constate son inadaptation au poste. Un abus du droit de rompre l'essai pourrait être relevé en cas de rupture précipitée ou tardive.

### 3° Renouvellement

**2659 Durées maximales** – Pour prétendre au renouvellement, la possibilité et les modalités du renouvellement de la période d'essai doivent être **expressément** prévues par la convention collective (accord de branche étendu) et mentionnées dans la lettre d'engagement ou dans le contrat de travail. Le renouvellement n'est possible **qu'une seule fois**.

**IMPORTANT** Si rien n'est prévu dans l'accord de branche, aucun renouvellement n'est possible, **même avec l'accord du salarié**.

En tout état de cause, la **durée de la période d'essai, renouvellement compris**, ne peut pas dépasser :

- **4 mois** pour les ouvriers et employés ;
- **6 mois** pour les agents de maîtrise et techniciens ;
- **8 mois** pour les cadres.

Enfin, le renouvellement n'est possible qu'avec l'accord **exprès** du salarié. Celui-ci doit donc être proposé avant l'expiration de la période d'essai.

**En pratique** La seule apposition de la signature du salarié sur un document établi par l'employeur où il est notamment indiqué que la période d'essai est prolongée n'est pas suffisante pour prouver son accord exprès. Il est donc fortement

recommandé de demander au salarié un **courrier** dans lequel il indique **clairement** son accord de renouveler ou non la période d'essai.

En outre, même si aucun délai de prévenance n'est prévu dans la convention collective, il est conseillé d'anticiper le renouvellement, d'avertir le salarié (par courrier recommandé ou remis en main propre contre décharge) au **minimum 48 heures à l'avance** et, donc, d'obtenir son accord par écrit.

## C. – RUPTURE DE LA PÉRIODE D'ESSAI

**2660** La période d'essai peut être **librement rompue** par chacune des parties. Seul un **délai de prévenance** doit être respecté.

### 1° Liberté de rupture

**2661 Caractère discrétionnaire** – Durant la période d'essai, le contrat de travail peut être rompu par l'employeur ou le salarié sans que l'un ou l'autre ait à justifier sa décision. Pendant cette période, la rupture est discrétionnaire. Toutefois, seule **l'appréciation des compétences professionnelles** de l'intéressé peut motiver une rupture de la période d'essai.

**2662 Limites** – En effet, le fait pour l'employeur de rompre la période d'essai sans avoir mis le salarié en mesure d'exercer ses fonctions et sans être en mesure d'apprécier ses capacités, révèle une **légèreté blâmable** et un **abus** dans l'exercice de son droit justifiant l'indemnisation du salarié.

De même, sous peine de **nullité**, la rupture ne peut être motivée par un motif discriminatoire, notamment l'état de grossesse de la salariée ou son appartenance syndicale.

Là encore, le salarié peut prétendre à l'indemnisation de son préjudice.

**Exemple** La rupture de l'essai a été jugée discriminatoire alors qu'elle n'était justifiée que par le fait que l'employeur avait appris l'ancienne appartenance du salarié à un organe de presse proche des partis d'extrême droite.

**IMPORTANT** Concernant l'indemnisation du salarié, sous réserve des règles spécifiques applicables à la situation de maternité (C. trav., art. L. 1225-71), il appartient au juge d'apprécier l'étendue du préjudice subi, mais sans pouvoir appliquer les règles d'indemnisation propres au licenciement, expressément exclues durant la période d'essai. En conséquence, le salarié ne peut prétendre dans ce cas à une indemnité compensatrice de préavis ni aux congés payés afférents (Cass. soc., 12 sept. 2018, n° 16-26.333).

Le droit de rompre la période d'essai doit être mis en œuvre de **bonne foi**.

**2663 Formalités** – La rupture intervient sans formalité. L'employeur n'a pas à respecter la procédure de licenciement et notamment l'obligation de convoquer le salarié à un entretien préalable.

Concrètement, la rupture prend la forme d'un écrit notifié par lettre recommandée AR ou remise en main propre contre décharge.

**Remarque** Si l'employeur reproche au salarié son comportement (retards, vols, dégradations...), le salarié doit bénéficier de la procédure disciplinaire prévue par le Code du travail (entretien préalable, notification par lettre recommandée AR...). En pratique, quand bien même la période d'essai reposerait sur un motif disciplinaire, l'employeur a intérêt à ne pas l'invoquer.

### 2° Délai de prévenance

**2664 Délais maximum** – La notification de la rupture de la période d'essai emporte rupture du contrat de travail du salarié à l'issue d'un **délai de prévenance** qui **s'impose à l'auteur de la rupture**. Ce délai varie en fonction de la durée de présence du salarié dans l'entreprise. Il court à **compter du jour de l'envoi de la lettre de rupture** et est fixé comme suit :

Durée de présence	Rupture à l'initiative de l'employeur	Rupture à l'initiative du salarié
Inférieure à 8 jours de présence	Au moins 24 heures	24 heures
Entre 8 jours et 1 mois	48 heures	48 heures
Entre 1 et 3 mois	2 semaines	48 heures
Plus de 3 mois	1 mois	48 heures

**2665 Non-respect du délai de prévenance** – Le délai de prévenance ne prolonge pas d'autant la durée de la période d'essai mais le non-respect de ce délai ne saurait conduire à assimiler la rupture du contrat à un licenciement. En revanche, il expose l'employeur au paiement d'une **indemnité compensatrice**, sauf faute grave du salarié.

Le montant de cette indemnité est égal à celui des salaires et avantages que ce dernier aurait perçus s'il avait accompli son travail jusqu'à l'expiration du délai de préavis, inclusion faite de l'indemnité compensatrice de congés payés.

**2666 Effets** – La rupture de la période d'essai par le salarié ou l'employeur n'ouvre droit à aucune indemnité. L'employeur est toutefois tenu, quelles que soient les circonstances, d'adresser au salarié ses **documents de fin de contrat** : certificat de travail, attestation Pôle emploi, solde de tout compte.

### III. Clauses particulières du contrat de travail

#### ■ Sources

C. trav., art. L. 1121-1 à L. 1121-3, L. 1222-5 ; C. civ, art. 1103, 1104, 1193

**2667** En tant que contrat de droit commun dont les parties peuvent librement négocier et arrêter les termes, deux principes s'appliquent à la rédaction et à son exécution :

- d'une part, son exécution de bonne foi qui implique de faire preuve de loyauté dès sa négociation ;
- d'autre part, la protection des libertés qui peut limiter les concessions pouvant être imposées à l'autre partie. Liberté du travail, liberté d'expression, droit à une vie privée et familiale doivent être conciliés avec la liberté du commerce et de l'industrie, les nécessités d'exploitation de l'entreprise et le respect des engagements pris. Dès lors, très souvent, le juge du contrat de travail va également être le juge de la conciliation des droits du salarié et de l'employeur. À chaque fois, le raisonnement est le même **quelle que soit la clause**. Celle-ci doit être :
  - **indispensable** à la protection des intérêts légitimes de l'entreprise ;
  - **justifiée** par la nature de la tâche à accomplir ;
  - **proportionnée** au but recherché.

**Remarque** Au-delà des clauses du contrat de travail, ces conditions (caractères indispensable, justifié et proportionné) se déclinent à toutes les situations qui ne sont pas régies par le contrat de travail. Tel est notamment le cas de la **tenue de travail**. En effet, la liberté de se vêtir peut être **limitée** dès lors que le salarié est au contact du public et représente l'image de l'entreprise. Il est donc possible de lui imposer le port d'un gilet siglé.

Pour autant, dans un contexte pouvant se révéler singulièrement sensible (notamment si sont mises en balance les convictions religieuses), il convient d'être prudent et de prévoir cette limitation (nécessairement justifiée par la nature de la tâche à accomplir et proportionnée au but recherché) dans un **document interne** à l'entreprise comme le règlement intérieur. En l'absence d'une telle règle interne, l'obligation imposée au salarié doit répondre à une **exigence professionnelle essentielle et déterminante**, sachant que le seul ressenti d'un client (qui ne voudrait plus travailler avec tel salarié) ne constitue pas une telle exigence.

Dans les mêmes conditions, la liberté de se vêtir devrait céder sans résistance face à l'**obligation de sécurité** : le salarié ne peut évoquer sa liberté pour refuser de porter un casque ou des chaussures de sécurité.

#### A. – CLAUSE D'EXCLUSIVITÉ

**2668 Objet** – En principe, compte tenu de sa liberté du travail, rien n'interdit à un salarié de cumuler plusieurs activités dès lors que celles-ci ne se concurrencent pas. Par exception, une clause d'exclusivité peut venir **interdire au salarié pendant l'exécution de son contrat de travail, toute activité professionnelle extérieure, y compris d'éventuelles activités non concurrentes de celles de l'employeur**. La rédaction de la clause doit être suffisamment **précise** (activité bénévole ou lucrative, professionnelle ou de loisirs, etc.) afin que puisse être vérifiée si la restriction à la liberté du travail est justifiée.

La clause d'exclusivité peut également résulter de la nécessité pour le salarié d'obtenir l'accord de l'employeur pour exercer une autre activité. Il s'agit ici d'une déclinaison de la clause d'exclusivité suivant le même régime juridique.

**Remarque** Il existe une **quasi-incompatibilité de fait** entre la clause d'exclusivité et le contrat à **temps partiel**. En effet, la clause par laquelle un salarié à temps partiel se voit interdire toute autre activité professionnelle (soit pour son compte, soit pour le compte d'un tiers), est attentatoire à la liberté du travail et n'est donc valable que si elle est indispensable à la protection des intérêts légitimes de l'entreprise et si elle est justifiée par la nature de la tâche à accomplir et proportionnée au but recherché. Cependant, en pratique, il est difficile d'imaginer dans quelle situation la restriction à la liberté du travail engendrée par la clause d'exclusivité peut être considérée comme étant justifiée. Quoi qu'il en soit, en présence d'un contrat à temps partiel, la nullité de la clause n'a pas pour effet d'entraîner la requalification du contrat de travail à temps partiel en contrat à temps complet, mais permet au salarié d'obtenir réparation du préjudice subi.

**2669 Sanction** – Lorsqu'elle est valable, la violation de la clause d'exclusivité peut s'analyser comme une faute grave, voire une faute lourde si l'intention de nuire du salarié est démontrée.

**Remarque** Le Code du travail rend inopposables au salarié créateur ou repreneur d'entreprise les clauses contractuelles ou conventionnelles d'exclusivité qui s'imposeraient à lui pendant une durée d'un an à compter de l'inscription du salarié créateur d'entreprise au RCS ou au registre des métiers.

## B. – CLAUSE DE MOBILITÉ GÉOGRAPHIQUE

**2670 Objet** – Sauf disposition **claire et précise** selon laquelle le salarié exécutera sa prestation exclusivement dans un lieu, la mention du lieu de travail dans le contrat de travail a simple valeur d'information. Dès lors, dans le cadre de son pouvoir de direction, l'employeur peut imposer au salarié un changement de son lieu de travail, mais uniquement au sein du **même secteur géographique**.

Le secteur géographique est apprécié au regard de la mesure de l'éloignement entre l'ancien lieu de travail (et non le domicile du salarié) et le nouveau lieu de travail. Plusieurs **indices** peuvent être pris en compte tels que la distance, les moyens de transports en commun, la densité urbaine... Il a ainsi été jugé qu'étaient situés dans le même secteur géographique la Tour Montparnasse et Évry, ou Boulogne et Vanves. A l'inverse, ne constitue pas le même secteur géographique Nice et Marseille ou Brest et Lorient.

**IMPORTANT** Ne sont pas soumis à ce régime les simples **déplacements temporaires** demandés au salarié. Un employeur peut imposer au salarié un déplacement temporaire en dehors de son secteur géographique même en l'absence d'une clause de mobilité. Pour être valable, l'affectation temporaire doit être motivée par l'**intérêt de l'entreprise** et justifiée par des **circonstances exceptionnelles**. En outre, le salarié doit être informé préalablement dans un **délai raisonnable**, d'une part, du caractère temporaire de l'affectation et, d'autre part, de sa durée prévisible. Dès lors que le déplacement s'inscrit dans le cadre habituel de l'activité du salarié et, notamment, que ses fonctions requièrent des déplacements.

Au-delà de ce secteur géographique, le changement de lieu de travail ne peut être imposé qu'en application d'une clause de mobilité acceptée de manière **claire et non équivoque** par le salarié.

Pour être valable, une telle clause doit :

- être fondée sur un **motif réel** ;
- être dictée par l'**intérêt de l'entreprise** (nécessité de transférer le salarié d'un service ou établissement à un autre, ou de le muter vers un autre groupe, une autre région, ou encore vers l'étranger) ;
- définir **précisément sa zone géographique** d'application, et donc ne pas conférer à l'employeur le pouvoir d'en étendre unilatéralement la portée.

Ainsi, est nulle la clause selon laquelle le salarié s'engage à accepter à l'avance une mutation en tout lieu où l'employeur est implanté. Par ailleurs, la zone géographique d'application doit être justifiée au regard des fonctions de l'intéressé ; c'est pourquoi une clause par laquelle le salarié prend l'engagement d'accepter tout changement de lieu de travail dans la limite géographique du « territoire français » peut être valable **lorsque la nature de ses fonctions implique une telle mobilité**.

**Remarque** Une clause de mobilité n'est valable qu'au sein d'une même société. Ainsi, elle ne peut imposer au salarié un changement d'employeur, y compris entre sociétés d'un même groupe.

**2671 Sanctions** – Dès lors, que la clause est mise en oeuvre de bonne foi, c'est-à-dire sans abus, le salarié qui refuse de rejoindre sa nouvelle affectation est fautif et encourt une sanction pouvant aller jusqu'au licenciement.

## C. – CLAUSE DE CONFIDENTIALITÉ

**2672 Objet** – La clause de confidentialité (ou de discrétion) a pour objet d'imposer au salarié de conserver certaines informations dont il pourrait avoir connaissance à l'occasion de l'exercice de ses fonctions. Elle permet de protéger les intérêts de l'entreprise en interdisant au salarié de divulguer certaines informations essentielles. Au stade de l'exécution du contrat de travail, une telle clause présente un intérêt limité dans la mesure où, même en son absence, le salarié est tenu d'exécuter son contrat de bonne foi, ce qui le conduit à une obligation de confidentialité ou de discrétion. Elle présente néanmoins l'intérêt :

- de **rappeler** au salarié ses obligations légales et de le sensibiliser sur le caractère essentiel des informations dont il a connaissance ;
- de **circonscrire** les informations dont la divulgation est prohibée ;
- de pouvoir s'appliquer **au-delà de la rupture du contrat de travail**.

Parallèlement, peut également s'imposer le **secret professionnel**, qui est l'interdiction faite à celui qui y est soumis de divulguer les informations dont il est dépositaire. Toutefois, le secret professionnel doit être expressément prévu par un texte. Il touche ainsi certaines professions réglementées tels que les avocats, les médecins, les juges...

**Remarque** Dans le cadre de leurs attributions, les représentants du personnel sont également tenus par le Code du travail à une obligation de secret professionnel pour les secrets et les procédés de fabrication.

L'obligation est pénalement sanctionnée. Le fait de communiquer une information à caractère secret à des tiers est puni d'un an d'emprisonnement et d'une amende de 15 000 €.

Au-delà du secret professionnel peut alors s'appliquer, au nom de la préservation des intérêts de l'entreprise, une **obligation de discrétion professionnelle ou de confidentialité**. Ces obligations s'appliquent à tous les professionnels concernant les informations acquises dans leur activité quotidienne mais également aux informations communiquées aux représentants du personnel dont le caractère confidentiel est expressément rappelé par l'employeur.

Ainsi, tous les documents internes non publics ne doivent pas être divulgués.

**2673 Sanction** – Le salarié qui divulgue des informations confidentielles peut faire l'objet d'une sanction disciplinaire.

## D. – CLAUSE DE DÉBIT FORMATION

**2674 Objet** – La clause de dédit-formation est la clause par laquelle un salarié s'engage, **en contrepartie d'une formation financée par son employeur**, à rester à son service pendant un certain temps, sauf à lui rembourser, totalement ou partiellement, le coût de la formation par le versement d'une **indemnité forfaitaire de dédit**.

La clause de dédit-formation est licite si :

- elle constitue la **contrepartie d'un engagement** pris par l'employeur d'assurer une formation entraînant des frais réels au-delà des dépenses de formation imposées par la loi ou la convention collective, si bien que le seul paiement du salaire pendant la période de formation ne peut constituer en tant que tel des frais exposés par l'employeur pouvant être considérés dans le montant du dédit ;
- le montant de l'indemnité de dédit-formation est **proportionné aux frais de formation engagés par l'employeur** (coût pédagogique éventuellement majoré de frais de déplacement et d'hébergement), et fixé en fonction du coût réel de la formation et non sur la base d'une évaluation forfaitaire ;
- elle n'a pas pour conséquence de priver le salarié de la faculté de démissionner, c'est pourquoi la durée de l'engagement du salarié à rester dans l'entreprise ne doit pas être excessive au regard de celle de la formation et des sommes engagées par l'employeur ;
- elle fait l'objet d'une **convention écrite particulière** conclue avant le début de la formation précisant la date, la nature, la durée de la formation et son coût réel pour l'employeur ainsi que les conditions et modalités du remboursement à la charge du salarié (remboursement dégressif des frais, en fonction de la durée de l'engagement du salarié et du temps pendant lequel l'engagement est respecté, ou remboursement forfaitaire).

**Remarque** La clause de dédit formation n'a vocation à s'appliquer qu'en cas de démission du salarié. À l'inverse, lorsque l'employeur prend l'initiative de la rupture, il ne peut pas réclamer le dédit au salarié licencié, même pour faute grave ou lourde.

## IV. Modifications du contrat de travail

### ■ Sources

C. trav., art. L. 1222-6 à L. 2254-2

**2675** Le contrat de travail fixe les bases de la relation de travail. Toutefois, la relation de travail doit pouvoir être adaptée. Il s'agit de l'expression du pouvoir de direction et de gestion de l'employeur. Ce pouvoir n'est toutefois pas absolu. L'évolution doit être justifiée par l'intérêt de l'entreprise.

Or, si **l'employeur peut unilatéralement imposer au salarié un changement des conditions d'exécution de son contrat de travail. Il ne peut, à l'inverse, procéder à une modification du contrat de travail sans l'accord du salarié.** Cette distinction doit être systématiquement opérée avant toute évolution envisagée :

Changement des conditions de travail	Modification du contrat de travail
changement de lieu de travail intervenu dans un même secteur géographique	passage d'un horaire continu à un horaire discontinu
recours à des heures supplémentaires ou leur suppression (si non contractuelles)	remise en cause du travail à domicile contractuellement prévu
changement d'horaire mineur	augmentation du nombre de jours travaillés ou adjonction d'une journée de travail supplémentaire ou répartition des horaires sur 5 jours au lieu de 4
changement de la tâche à accomplir sans incidence sur la qualification	passage d'un temps complet à un mi-temps et d'un horaire de nuit à un horaire de jour ou vice-versa
nouvelle répartition du temps de travail dans la journée	passage d'un horaire fixe à un horaire variable par cycle



Ainsi, de manière générale, peuvent être qualifiés d'élément contractuel **par nature**, la rémunération, la durée du travail et le lieu de travail. D'autres modifications en revanche relèvent de qualifications **variables** : les horaires de travail, les responsabilités ou les fonctions. Pour autant, compte tenu de la diversité des décisions de justice en la matière, ces catégories ne sont pas imperméables : dans chaque cas, l'analyse juridique pourra se révéler différente, notamment en présence d'une clause contractuelle venant aménager tel élément du contrat.

Quoi qu'il en soit, un **changement des conditions de travail** s'impose au salarié sans que l'employeur ait à solliciter l'accord du salarié. Dans ces conditions :

- le changement s'impose sans qu'un avenant au contrat de travail doive être régularisé entre les parties ;
- le refus du salarié d'exécuter son contrat de travail aux nouvelles conditions est fautif et l'employeur est en droit d'engager une procédure de licenciement.

Une **modification du contrat de travail** ne peut être envisagée qu'avec l'accord des deux parties :

- un avenant au contrat de travail permet d'acter l'accord du salarié à la modification du contrat de travail ;
- le refus du salarié ne permet pas à l'employeur de mettre en œuvre unilatéralement la modification ; il ne peut non plus en tirer un argument pour rompre le contrat de travail, sauf existence d'une cause légitime autre (graves difficultés économiques...).

**2676 Changement de fonctions et période probatoire** - En cours d'exécution du contrat de travail, à l'occasion d'un changement de fonctions emportant modification du contrat de travail du salarié (notamment lors d'une **promotion professionnelle**), les parties peuvent convenir d'une période probatoire **destinée à évaluer le salarié dans ses nouvelles fonctions tout en assurant sa protection contre le licenciement**.

**Remarque** Le régime juridique de la période probatoire est **très différent** de celui de la période d'essai. En effet, une période d'essai ne peut **jamais** être stipulée en cours de relation de travail, que les parties aient choisi de conclure un avenant au contrat de travail initial ou qu'elles aient préféré en conclure un nouveau par novation. L'interdiction vaut **quelle que soit la qualification juridique** choisie par les parties pour désigner le changement de fonctions du salarié.

Dans ce cadre, si l'employeur ne peut donc se prévaloir de la clause pour rompre le contrat sans appliquer le droit du licenciement, il peut, en revanche, si le salarié ne lui donne pas satisfaction dans ses nouvelles fonctions, décider **unilatéralement** de le replacer dans ses fonctions initiales. En outre, le refus du salarié de retrouver ses anciennes fonctions en cas de rupture de la période probatoire devrait constituer une faute justifiant son licenciement.

Quoi qu'il en soit, la possibilité d'assortir un changement de fonction emportant modification du contrat de travail d'une période probatoire, qui doit débiter au moment où le salarié prend effectivement son nouveau poste, requiert **l'accord exprès du salarié**.

## V. CDD et travail temporaire

### ▣ Sources

C. trav., art. L. 1242-1 et s., L. 1251-1 et s., L. 4154-1

**2677** Le contrat de travail à durée indéterminée est la forme normale et générale de la relation de travail. Dès lors, le **CDD** ou le travail temporaire (intérim) sont considérés comme des contrats précaires, leur recours étant en principe exceptionnel.

Pratiquement, ces contrats ne peuvent être utilisés comme des instruments de gestion prévisionnelle des effectifs, permettant de faire varier ceux-ci en fonction de la seule volonté de l'employeur. Autrement dit, l'employeur ne peut recourir de façon **systématique** aux contrats précaires pour faire face à un **besoin structurel** de main d'œuvre.

Enfin, les dispositions relatives aux conditions de recours et de forme de ces contrats précaires sont **d'ordre public**.

### A. – CAS DE RECOURS AUTORISÉS

**2678 Dispositions communes** - Le recours à un CDD ou au travail temporaire ne peut jamais avoir pour objet de **pourvoir durablement à un emploi lié à l'activité normale de l'entreprise** : ces contrats ne peuvent être conclus que pour l'exécution d'une tâche **précise et temporaire**. Ainsi, le Code du travail liste de façon limitative les cas de recours autorisés.

Ces dispositions sont **impératives**, ce qui interdit aux parties d'y déroger.

**IMPORTANT** La violation par l'employeur du caractère exceptionnel du recours au CDD et au travail temporaire est sanctionnée civilement par la requalification du contrat et pénalement par une amende de 3 750 €. En cas de récidive, une amende de 7 500 € et/ou un emprisonnement de 6 mois peuvent être prononcés.

Un contrat court peut être conclu principalement pour :

- remplacer un salarié absent ;
- faire face à un accroissement temporaire d'activité ;
- répondre à des cas particuliers.

## 1° Remplacement d'un salarié absent

**2679 Durée de l'absence** – Un contrat court peut être conclu pour remplacer un salarié **momentanément** absent de l'entreprise, et ce, quel que soit le motif de l'absence ou de la suspension du contrat de travail du salarié remplacé (congés payés, congés pour événements familiaux, congé maternité, congé parental d'éducation, congé pour création d'entreprise, congé de formation, congé sabbatique, etc.). L'absence doit seulement être **temporaire**.

**Remarque** Le recours **récurrent**, par un employeur, à des remplacements temporaires n'induit pas, en soi, l'absence de raison objective de recourir à des CDD successifs avec un même salarié ni la volonté de pourvoir durablement à un emploi lié à l'activité normale de l'entreprise (Cass. soc., 14 févr. 2018, n° 16-17.966) (V. **2694**).

**2680 Motif de l'absence** – L'absence d'un salarié s'entend aussi bien d'une absence de l'entreprise que de son poste de travail. Il peut s'agir de l'affectation temporaire du salarié sur un autre poste pour raisons médicales ou une mutation provisoire.

L'Administration et la jurisprudence admettent depuis longtemps la pratique du remplacement « en cascade ». L'employeur est autorisé à demander à un salarié permanent dans l'entreprise d'occuper provisoirement le poste du salarié absent et à affecter le salarié sous contrat court au poste laissé vacant par le salarié permanent. La reconnaissance du remplacement en cascade est essentielle pour l'employeur car elle permet de remplacer le salarié absent par un permanent, parfois mieux apte à occuper l'emploi.

**Remarque** Dans le cas d'un remplacement en cascade, c'est le nom et la qualification du salarié réellement absent qui doivent être inscrits dans le contrat plutôt que le nom et la qualification du salarié remplacé effectivement, mais présent dans l'entreprise.

De même, il est admis qu'un employeur puisse recruter un salarié en contrat court pour effectuer une partie seulement des tâches du salarié absent. Dès lors, le contrat de travail doit aussi indiquer que ce remplacement est « partiel ».

**Remarque** Le contrat court ne peut en principe être conclu que pour le remplacement d'un seul salarié. En conséquence, un seul CDD ne peut concerner le remplacement de plusieurs salariés absents, si bien que l'employeur doit par exemple conclure un CDD pour chaque salarié absent et remplacé.

Toutefois, à titre **expérimental** et par dérogation au Code du travail, l'article 53 de la loi n° 2018-771 du 5 septembre 2018 autorise, dans des secteurs définis par décret non publié à ce jour, la conclusion d'un seul CDD ou d'un seul contrat de travail temporaire **pour remplacer plusieurs salariés**. Cette expérimentation est ouverte pour la période du 1<sup>er</sup> janvier 2019 au 31 décembre 2020.

**2681 Durée du contrat** – Le **contrat de date à date** (ou « à terme précis ») sera le plus souvent choisi lorsque la durée du remplacement est **immédiatement déterminable** (congé de maternité, congés payés, congé parental, congé de formation, congé pour convenances personnelles négocié avec l'employeur, congé sabbatique, etc.). Mais le contrat court peut prendre effet avant l'absence de la personne à remplacer. En effet, l'employeur n'est pas tenu de faire coïncider la durée déterminée du contrat avec celle de l'absence du salarié.

Quoi qu'il en soit, le contrat conclu **de date à date** :

- ne peut faire l'objet que du **nombre maximal de renouvellements possibles** fixé, depuis le **24 septembre 2017**, par **accord de branche étendu**. À défaut, le contrat est renouvelable au maximum 2 fois (V. **2693**) ;
- ne peut, sauf exceptions, durer, depuis le **24 septembre 2017**, au-delà de la durée totale maximale **fixée par accord de branche étendu** ou, défaut, à **18 mois, renouvellements compris** (V. **2692**) ;
- ne peut se poursuivre au-delà de la date fixée, sauf renouvellement ;
- ne peut être rompu avant la date fixée par les parties (sauf accord des parties, faute grave, force majeure ou inaptitude constatée par le médecin du travail).

Le contrat conclu **pour la durée de l'absence** (et donc conclu « sans terme précis ») sera préféré, lorsqu'il n'apparaît pas possible de connaître par avance la durée de l'indisponibilité. Dans ce cas, le contrat doit contenir l'indication d'une **durée minimale**, qui est une garantie d'emploi et de rémunération pour le salarié recruté. En revanche, les contrats « sans terme précis » **ne peuvent pas faire l'objet d'un renouvellement** et ne sont pas soumis, en principe, à une **durée maximale** : il a pour terme la **fin de l'absence de la personne remplacée ou la réalisation de l'objet pour lequel il a été conclu**.

**Remarque** À ce titre, l'échéance de la période minimale ne permet pas à l'employeur, constatant que le salarié remplacé n'est pas en mesure de reprendre son travail, de notifier au salarié remplaçant la rupture de son contrat sous peine de commettre une faute justifiant une réparation. En effet, le contrat sans terme précis ne cesse à la fin de la durée minimale prévue que si son objet a été réalisé. En revanche, si à cette date, l'objet du contrat n'a pas été réalisé, celui-ci perdure jusqu'au moment de la réalisation de l'objet pour lequel il a été conclu. Autrement dit, le terme de la durée minimale n'est pas le terme du contrat.

S'agissant par exemple d'un CDD d'une durée minimale d'un an, sans terme précis car conclu pour remplacer un salarié en congé parental d'éducation jusqu'à son retour et qui, à l'issue de ce premier congé prend un congé sabbatique, la prolongation de l'absence du salarié, même à un autre titre (congé sabbatique), interdit la rupture du contrat de travail jusqu'à son retour.

**2682 Mentions obligatoires** – L'employeur est tenu de faire figurer dans le contrat **le nom et la qualification du salarié remplacé**. Cette double indication permet au juge de cerner avec précision la tâche pour laquelle le remplaçant a été engagé et d'éviter toute contestation quant à la durée de la relation contractuelle. À défaut, le juge requalifie le contrat en **contrat à durée indéterminée**.

**2683 Cas dérivés** – Le cas de recours lié au remplacement d'un salarié permet également de remplacer un salarié en CDI dont le départ définitif **précède la suppression de son poste** ou de pourvoir un poste vacant **dans l'attente d'un recrutement en CDI**.

Il peut également être envisagé de remplacer le chef d'entreprise (notamment un professionnel libéral) au moyen d'un contrat de travail à durée déterminée.

## 2° Accroissement temporaire d'activité

**2684 Situation visée** – Un employeur peut embaucher un salarié sous contrat court pour faire face à un accroissement temporaire d'activité, résultant de :

- l'augmentation temporaire de l'activité **habituelle** de l'entreprise ;
- la survenance d'une **commande exceptionnelle à l'exportation** ;
- l'exécution d'une **tâche ponctuelle** n'entrant pas dans le cadre de l'activité habituelle de l'entreprise ;
- l'exécution de **travaux urgents** nécessités par des mesures de sécurité.

La conclusion d'un contrat court pour accroissement temporaire d'activité ne peut être autorisée que pour les besoins d'une ou plusieurs tâches **résultant du seul accroissement temporaire d'activité de l'entreprise**. Si cet accroissement d'activité doit présenter un caractère temporaire, il n'a pas à être exceptionnel.

Il peut résulter, d'une part, de l'augmentation accidentelle ou cyclique du volume de la charge de travail qui ne peut pas être absorbée par l'effectif permanent de l'entreprise et/ou, d'autre part, de l'exécution d'une tâche précise et temporaire qui exige pour sa réalisation une qualification que ne possèdent pas les salariés de son entreprise. La charge de travail jusque-là réalisée en totalité par le personnel en place ne peut plus l'être ; cette situation n'ayant pas vocation à se perpétuer, il n'apparaît pas nécessaire d'augmenter durablement l'effectif de l'entreprise.

**IMPORTANT** Le démarrage d'une nouvelle activité dont on ne sait si elle va perdurer ne constitue pas un accroissement temporaire d'activité. De même, ne saurait être justifiée par un accroissement temporaire d'activité, l'embauche en prévision d'une réduction ultérieure d'activité probable.

Ainsi, par exemple, repose sur un accroissement temporaire d'activité, l'embauche d'un salarié pour :

- rattraper un retard dans la comptabilité ;
- réaliser un manuel d'assurance qualité ;
- traiter l'afflux massif de nouveaux clients.

À l'inverse, l'absence de corrélation entre les pics d'activité et l'embauche en contrat précaire peut conduire les juges à décider que le salarié occupe en réalité un emploi durable. Il en est de même lorsque le salarié a été embauché pour assumer les besoins de l'exécution du courant normal de commandes.

**IMPORTANT** Il est interdit de recourir au CDD (ou au travail temporaire) motivé par l'accroissement temporaire d'activité moins de 6 mois après un licenciement pour motif économique. Ainsi, cette interdiction ne joue pas si, dans cette même situation, le contrat est motivé par le remplacement d'un salarié. En outre, elle ne trouve pas à s'appliquer :

- lorsque le contrat est conclu, pour une durée n'excédant pas 3 mois et non-susceptible de renouvellement, pour un accroissement temporaire ou l'exécution d'une tâche occasionnelle ;
- lorsque le contrat est conclu, pour 24 mois au maximum, afin de faire face à une commande exceptionnelle.

En outre, l'interdiction ne vise que les postes concernés par le licenciement (soit, principalement, les postes nécessitant la même qualification professionnelle) et ne s'impose qu'au niveau de l'établissement et non de l'entreprise. Autrement dit, l'interdiction ne peut s'étendre à l'ensemble des postes de l'établissement et ne limite pas les possibilités d'embauche sous CDD des autres établissements d'une même entreprise.

Enfin, on rappelle que les salariés licenciés pour un motif économique bénéficient d'une priorité de réembauche. L'employeur doit donc proposer le CDD en priorité à un des salariés licenciés pour motif économique pour autant que l'intéressé ait fait valoir son intention d'en bénéficier.

**2685 Formalisme** – La seule mention d'un surcroît temporaire d'activité pourrait être considérée comme suffisante. Toutefois, en pratique, il semble plus prudent d'indiquer **la nature des tâches précises et non durables** à accomplir. Cette mention peut être portée au stade de la conclusion du contrat.

**2686 Durée du contrat** – Le contrat conclu au motif d'un surcroît temporaire d'activité est **obligatoirement conclu de date à date** (V. **2681**).

### 3° Cas de recours particuliers au CDD

**2687** Les autres cas permettant de recourir aux contrats précaires ne seront cités ici que pour mémoire. Il s'agit principalement :

- des **emplois à caractère saisonnier** ou pour lesquels il est d'usage constant dans certains secteurs d'activité de ne pas recourir au CDI ;
  - des contrats conclus au titre des dispositions législatives et réglementaires destinées à favoriser l'embauchage de certaines catégories de personnes sans emploi (contrat de professionnalisation, contrat initiative-emploi, etc.), ou lorsque l'employeur s'engage à assurer un complément de formation professionnelle au salarié.
- Enfin, d'autres cas de recours au CDD visent des **catégories particulières de salariés** (salariés âgés de plus de 57 ans avec le « CDD senior » ou les cadres et ingénieurs avec le « CDD à objet défini »).

## B. – CAS DE RECOURS INTERDITS

**2688** Il est **interdit** de recourir au CDD ou au travail temporaire en vue de remplacer des **salariés grévistes**, pour l'exécution de **travaux dangereux** (dont la liste est fixée par l'article D. 4154-1 du Code du travail encore récemment modifiée par un décret n° 2018-438 du 4 juin 2018 relatif à la protection contre les rayonnements ionisants) ou encore, moins de 6 mois après un licenciement pour motif économique, afin de faire face à un accroissement temporaire d'activité. Cependant, cette dernière interdiction ne trouve pas application :

- lorsque le contrat est conclu, pour une durée n'excédant pas 3 mois et non-susceptible de renouvellement ;
- ou lorsque le contrat, est conclu, pour une durée maximum fixée par accord de branche étendu ou, à défaut, de 24 mois, afin de faire face à une commande exceptionnelle (notamment à l'exportation).

## C. – FORME ET DURÉE DES CONTRATS PRÉCAIRES

### 1° Forme du contrat

**2689 Exigence d'un écrit** – La conclusion des contrats précaires est soumise à un **formalisme rigoureux**. Le CDD doit être **écrit et signé** le jour de l'embauche ou, au plus tard, dans les 2 jours qui suivent. À défaut d'écrit, ou de signature des deux parties (Cass. soc., 14 nov. 2018, n° 16-19.038) le contrat est réputé avoir été conclu pour une durée indéterminée. En revanche, depuis le **24 septembre 2017**, la méconnaissance par l'employeur du délai de transmission du CDD n'entraîne plus à **elle seule** la requalification du contrat en CDI mais permet au salarié de bénéficier d'une **indemnité**, à la charge de l'employeur, dont le montant est **plafonné à un mois de salaire**.

De son côté, la **relation de travail temporaire** est tripartite et repose sur 2 contrats :

- le premier (**contrat de mise à disposition**) est un contrat écrit, conclu entre l'entreprise utilisatrice et l'entreprise de travail temporaire et ce, dans les 2 jours ouvrables suivant la mise à disposition ;
- le second (**contrat de mission**) est un contrat écrit passé entre l'entreprise de travail temporaire et l'intérimaire, transmis à ce dernier dans les 2 jours ouvrables suivant la mise à disposition. Toutefois, comme en matière de CDD, le non-respect du délai de transmission du contrat de mission ne peut désormais à lui seul être sanctionné que par le versement d'une **indemnité** à la charge de l'employeur, dont le montant est **plafonné à un mois de salaire**.

**2690 Mentions obligatoires** – Au titre des mentions obligatoires, doivent figurer dans la plupart des contrats précaires, **sous peine de requalification** :

- la définition précise du motif de recours au contrat précaire (c'est à l'employeur qu'incombe de rapporter la preuve de la réalité du motif énoncé, par exemple V. Cass. soc., 21 nov. 2018, n° 17-21.803) ;
- le nom et la qualification du salarié remplacé ;
- la date de l'échéance du terme du contrat et, s'il est précis, la clause de renouvellement ;
- la durée minimale du contrat s'il a été conclu pour un terme imprécis ;
- la désignation du poste de travail et de l'emploi occupé ;
- l'intitulé de la convention collective applicable ;

- le montant de la rémunération et de ses différentes composantes y compris, s'il en existe, les primes et accessoires de salaire ;
- le nom et l'adresse de la caisse de retraite complémentaire, ainsi que, le cas échéant, ceux de l'organisme de prévoyance.

**IMPORTANT** Concernant l'appréciation des mentions obligatoires, il semble que la Cour de cassation ait tendance à restreindre le domaine de la requalification. En effet, le juge du droit estime que le défaut de mention de la **date de conclusion** du contrat (qui, certes, ne figure pas parmi les mentions obligatoires) ne saurait entraîner la requalification du CDD en CDI (Cass. soc., 20 déc. 2017, n° 16-25.251). De même, alors que jusqu'à maintenant, l'indication de l'emploi ne suffisait pas (puisque la qualification se distingue de l'emploi et suppose de préciser la classification, la catégorie, l'échelon, l'indice, etc.), il a été jugé que la mention des fonctions du **salarié remplacé** renvoyant elle-même à une qualification professionnelle issue de la grille de classification des emplois annexée à la convention collective **répond aux exigences légales** relatives à l'indication, dans le CDD de remplacement, de la qualification du salarié remplacé (Cass. soc., 3 mai 2018, n° 16-20.636). Quoi qu'il en soit, le délai de prescription d'une action en requalification d'un CDD en CDI, fondée sur l'absence d'une mention au contrat susceptible d'entraîner sa requalification, court à **compter de la conclusion de ce contrat** (Cass. soc., 3 mai 2018, n° 16-26.437).

Est en revanche **facultative** la mention d'une possible **période d'essai**. À défaut d'usages ou de dispositions conventionnelles prévoyant des durées moindres, la période d'essai ne peut excéder une durée calculée à raison d'un jour par semaine, dans la limite :

- de 2 semaines lorsque la durée initiale du contrat est au plus égale à 6 mois ;
- d'un mois, lorsqu'elle est supérieure à 6 mois.

Si le contrat est à terme imprécis, la durée de la période d'essai est fonction de la **durée minimale** du CDD.

**IMPORTANT** Faute de comporter la signature du salarié, la période d'essai prévue dans le CDD requalifié ne peut être invoquée par l'employeur ; la clause stipulant la période d'essai est alors privée d'effet (Cass. soc., 30 nov. 2016, n° 15-23.905 et 15-23.909).

Par ailleurs, comme dans le cadre d'un CDI, la rupture de la période d'essai, pour laquelle aucune forme n'est imposée, n'a pas à être motivée. Il n'y a pas non plus de préavis à respecter et l'indemnité de fin de contrat n'est pas due par l'employeur.

**2691 Égalité de traitement** – Les dispositions légales et conventionnelles ainsi que celles résultant des usages applicables aux salariés titulaires d'un CDI s'appliquent également aux salariés titulaires d'un contrat précaire, à l'**exception des dispositions concernant la rupture du contrat de travail**. La **rémunération** perçue par le salarié titulaire d'un contrat de travail précaire ne peut être inférieure au montant de la rémunération que percevrait dans la même entreprise, après période d'essai, un salarié bénéficiant d'un contrat de travail à durée indéterminée de qualification professionnelle équivalente et occupant les mêmes fonctions.

## 2° Durée, renouvellement, succession

**2692 Durée** – Sauf exceptions, depuis le **24 septembre 2017**, la **durée totale maximale du CDD** (et du contrat de travail temporaire) à **terme certain** peut être fixée par **accord de branche étendu**. À défaut de stipulations conventionnelles de branche étendues, la durée totale ne comme auparavant peut excéder **18 mois, renouvellements compris**.

Les contrats précaires, en particulier les CDD, ne peuvent être conclus **sans terme précis** que dans les cas **limitativement énumérés** (remplacement d'un salarié absent, ou du chef d'entreprise, ou dont le contrat de travail est suspendu, attente de l'entrée en service effective d'un salarié recruté par CDI, emploi saisonnier, contrat d'usage, recrutement d'ingénieurs et de cadres en vue de la réalisation d'un objet défini). En outre, comme vu précédemment (V. **2681**), lorsque l'employeur opte pour un terme incertain, au-delà de la période minimale d'emploi, seule la réalisation de l'objet du contrat en marque la fin. Le contrat n'est alors pas limité par une durée maximale, modalité spécifique aux contrats conclus de date à date.

Donc, en pratique, la durée maximale varie selon la justification ou le type de contrat. Ci-après les principaux cas de recours aux CDD :

Type de contrat	Durée minimum	Durée maximum
CDD conclu en remplacement d'un salarié absent ou dont le contrat est suspendu (au choix, à terme précis ou imprécis)	Impossible, si terme précis Durée prévisible de l'absence, si terme imprécis	Durée fixée par accord de branche étendu ou, à défaut, 18 mois, si terme précis Retour du salarié remplacé, si terme imprécis
CDD conclu en remplacement d'un salarié en cas de départ définitif précédant la suppression de son poste (à terme précis)	Impossible	Durée fixée par accord de branche étendu ou, à défaut, 24 mois

Type de contrat	Durée minimum	Durée maximum
CDD conclu en remplacement d'un salarié en cas d'attente de l'entrée en service effective du salarié recruté en CDI (au choix, à terme précis ou imprécis)	Impossible, si terme précis Durée prévisible de l'absence, si terme imprécis	Durée fixée par accord de branche étendu ou, à défaut, 9 mois, si terme précis Entrée en service effective du salarié embauché en CDI, si terme imprécis (mais 9 mois maximum)
CDD conclu en remplacement d'un chef d'entreprise artisanale, industrielle ou commerciale, d'un professionnel libéral, d'un exploitant ou chef d'entreprise agricole, d'un aide familial, d'un associé d'exploitation, ou de leur conjoint collaborateur (au choix, à terme précis ou imprécis)	Impossible, si terme précis Durée prévisible de l'absence, si terme imprécis	Durée fixée par accord de branche étendu ou, à défaut, 18 mois, si terme précis Retour du salarié remplacé, si terme imprécis
CDD conclu en cas d'accroissement temporaire de l'activité de l'entreprise (à terme précis)	Impossible	Durée fixée par accord de branche étendu ou, à défaut, 18 mois 3 mois en cas de licenciement économique prononcé dans les 6 derniers mois
CDD conclu pour la réalisation des travaux urgents nécessités par des mesures de sécurité (à terme précis)	Impossible	Durée fixée par accord de branche étendu ou, à défaut, 9 mois 3 mois en cas de licenciement économique prononcé dans les 6 derniers mois
CDD conclu en cas de commandes exceptionnelles à l'exportation (à terme précis)	6 mois	Durée fixée par accord de branche étendu ou, à défaut, 24 mois
CDD senior (à terme précis)	Aucune	18 mois, mais renouvelable une fois pour une durée maximale cumulée de 36 mois
CDD à objet défini (au choix, à terme précis ou imprécis)	18 mois	36 mois sans renouvellement possible
Emploi saisonnier hors « contrat de vendanges » (au choix, à terme précis ou imprécis)	Impossible, si terme précis Fixée par les parties, si terme imprécis	Durée fixée par accord de branche étendu ou, à défaut, durée présumée de la saison, si terme précis Durée de la saison, si terme imprécis
CDD d'usage (au choix, à terme précis ou imprécis)	Impossible, si terme précis Fixée par les parties, si terme imprécis	Durée fixée par accord de branche étendu ou, à défaut, pas de durée maximum, si terme précis Réalisation de l'objet pour lequel il a été conclu, si terme imprécis
CDD conclu lorsque l'employeur s'engage à assurer un complément de formation professionnelle au salarié (à terme précis)	Aucune	24 mois

**2693 Renouvellement** – Comme dans le cadre de la fixation de la durée des contrats précaires (V. 2692), les partenaires sociaux ont, depuis le 24 septembre 2017, la possibilité de fixer par accord de branche étendu le nombre maximal de renouvellements possibles. À défaut, les contrats précaires à terme précis sont renouvelables 2 fois, pour une durée déterminée qui, ajoutée à la durée du contrat initial, ne peut excéder la durée maximale prévue par l'accord de branche étendu applicable ou, à défaut, par la loi.

**Remarque** Le renouvellement du CDD a pour seul objet d'aménager le terme initial. Il ne s'agit pas de la conclusion d'un nouveau contrat ; c'est le même contrat qui se poursuit. Dès lors, l'employeur ne peut modifier unilatéralement le contrat initial. Par ailleurs, il est nécessaire qu'à la date du renouvellement, le motif de recours au CDD soit toujours justifié.

Si les modalités du renouvellement n'ont pas à être précisées dès l'origine, le contrat précaire doit au moins expressément stipuler la faculté de renouvellement. Dans ce cas, les modalités feront l'objet d'un avenant soumis au salarié avant le terme initialement prévu.

**IMPORTANT** Si le contrat précaire se poursuit dans les mêmes conditions à l'issue de son terme, sans avenant écrit, il doit être requalifié en CDI.

Même en présence d'une clause prévoyant la possibilité d'un renouvellement dans le contrat initial, l'employeur peut décider de ne pas renouveler le contrat, sauf au cours des périodes de suspension du contrat consécutives à un accident du travail ou à une maladie professionnelle et à moins de ne pouvoir justifier d'un motif réel et sérieux étranger à l'accident ou à la maladie. Le salarié peut, quant à lui, refuser le renouvellement.

**2694 Succession de contrats précaires** – En principe, à la fin d'un contrat de travail précaire, il ne peut être recouru à un autre contrat précaire pour pourvoir le **même poste**, (avec le même salarié ou deux salariés différents) avant l'expiration d'un **délai de carence**.

Depuis le **24 septembre 2017**, un **accord de branche étendu** peut fixer les **modalités de calcul du délai de carence** entre deux CDD successifs, ou entre un contrat de mission et un CDD sur le même poste. À défaut, la durée du délai de carence est fixée comme auparavant :

- au **tiers de la durée du contrat venu à expiration** si la durée du contrat incluant, le cas échéant, son ou ses renouvellements, est de **14 jours ou plus** ;
- à la **moitié de la durée du contrat arrivé à expiration** pour les contrats de **durée inférieure** (renouvellements inclus).

Par **exception**, en cas de succession de contrats précaires **sur le même poste avec des salariés différents**, un **accord de branche étendu** peut également désormais **déterminer les cas dans lesquels le délai de carence n'est pas applicable**. À défaut, ce délai de carence est inapplicable, comme auparavant, dans des cas limitativement énumérés par la loi :

- nouvelle absence du salarié remplacé ;
- travaux urgents nécessités par des mesures de sécurité ;
- emplois saisonniers ;
- contrats d'usage ;
- remplacement d'un chef d'entreprise artisanale, industrielle ou commerciale, d'un professionnel libéral, d'un exploitant ou chef d'entreprise agricole, d'un aide familial, d'un associé d'exploitation, ou de leur conjoint collaborateur ;
- contrats conclus au titre de la politique de l'emploi ;
- rupture anticipée du contrat du fait du salarié ;
- refus par le salarié du renouvellement de son contrat pour la durée du contrat non renouvelé.

En outre, par **exception** également, la conclusion de contrats successifs **sur le même poste avec le même salarié** est possible **sans interruption** pour :

- remplacer le même salarié dont l'absence se prolonge ;
- remplacement d'un chef d'entreprise artisanale, industrielle ou commerciale, d'un professionnel libéral, d'un exploitant ou chef d'entreprise agricole, d'un aide familial, d'un associé d'exploitation, ou de leur conjoint collaborateur.

Autrement dit, en dehors de ces exceptions (d'origine conventionnelles ou, à défaut, légales) la succession de contrats doit être interrompue par le respect d'un **délai de carence** (fixé conventionnellement ou, à défaut, légalement).

Bien plus, ce n'est que si **chacun des CDD** a été conclu pour l'un des motifs limitativement prévus que leur succession sans délai de carence, pour un même salarié et un même poste, est **licite**. Ainsi, le respect d'un délai de carence s'impose entre le terme d'un premier CDD motivé pour un accroissement temporaire d'activité (cas ne figurant pas parmi les exceptions) et la conclusion d'un second contrat pour le même poste avec le même salarié, mais pour le remplacement d'un salarié absent (Cass. soc., 10 oct. 2018, n° 17-18.294).

**En pratique** Il devient indispensable, avant d'établir ou renouveler un contrat précaire ou d'en conclure un nouveau de connaître les dispositions conventionnelles applicables en la matière.

En revanche, le délai de carence n'est jamais applicable en cas d'embauche du **même salarié sur des postes différents**. La jurisprudence impose seulement le respect d'un « **certain délai** » d'interruption dont la durée n'est pas quantitativement fixée.

**Remarque** Dans ce cas, plus le délai appliqué se rapproche du délai de carence conventionnel ou légal, moins la contestation est envisageable.

Au final, la succession de CDD est possible **immédiatement** :

- soit sur **des postes différents**, avec des **salariés différents** sans aucune condition ;
- soit sur le **même poste**, avec le **même salarié**, lorsque, notamment, les contrats se succèdent pour un **remplacement** de salariés absents ;
- soit sur le **même poste**, avec des **salariés différents** dans les cas énumérés par accord de branche ou, à défaut, par la loi.





# Rémunération

## I. Salaire

### A. – OBLIGATIONS GÉNÉRALES EN MATIÈRE DE SALAIRE

#### ■ Sources

C. trav., art. L. 1242-15, L. 1248-8, L. 1251-18, L. 1251-43, L. 2254-2, L. 3211-1, L. 3221-1 et s., L. 3222-1 et s., L. 3231-1 et s., L. 3232-1 et s., L. 3261-1 et s. ; C. trav. art. D. 3211-1, R. 3221-1 et s., R. 3231-1 et s.

**2695 Définition du salaire** – Le salaire constitue la contrepartie de la prestation de travail fournie par le salarié dans le cadre de son contrat de travail. Il est **librement** fixé par accord entre l'employeur et le salarié, sous réserve du respect des exigences légales et conventionnelles. En fixant le salaire, l'employeur doit en effet respecter :

- le **SMIC** ;
- les salaires minima et les **éléments de rémunération prévus par les conventions ou accords collectifs** applicables, les usages en vigueur dans l'entreprise ou les propres engagements de l'employeur (qui s'imposent à lui tant qu'il ne les a pas dénoncés) ;
- les **principes de non-discrimination et d'égalité** entre salariés ;
- la **prohibition des clauses d'indexation du salaire sur le SMIC** ou le niveau général des prix.

Le salaire est composé d'un **salaire de base**, auquel peuvent s'ajouter des **avantages et accessoires** (avantages en nature, primes et gratifications, remboursement des frais de transport domicile-travail).

Le salaire de base correspond notamment au statut (ouvrier, employé, agent de maîtrise, cadre), à la qualification, au niveau hiérarchique et aux exigences des fonctions du salarié ; il est déterminé par référence aux classifications prévues par les conventions et accords collectifs.

**2696 Modification des éléments de salaire contractualisés** – Les éléments du salaire qui ont été contractualisés par les parties (montant du salaire et de ses accessoires, taux horaires, éléments du salaire, mode de rémunération contractuelle, nombre d'heures supplémentaires garanti, etc.) ne peuvent être modifiés par la suite que par un **nouvel accord** employeur/salarié.

Cette solution vaut même si l'employeur veut modifier le mode de rémunération dans un sens plus favorable au salarié. En outre, une clause contractuelle signée par le salarié ne peut permettre à l'employeur de modifier unilatéralement la rémunération contractuelle du salarié.

**Remarque** Une telle interdiction n'empêche toutefois pas la rédaction d'une clause de rémunération variable prévoyant sa variation fondée sur des éléments objectifs **indépendants de la volonté de l'employeur** (V. **2697**).

Ce principe comporte une **exception** notable lorsque la modification de la rémunération est issue d'un **accord d'entreprise conclu afin de répondre aux nécessités liées au fonctionnement de l'entreprise ou en vue de préserver ou de développer l'emploi**. En effet, dans ce cas issu de l'ordonnance n° 2017-1385 du 22 septembre 2017 unifiant les 4 dispositifs conventionnels préexistants (accords de RTT, de mobilité interne, de maintien dans l'emploi, et de préservation et de développement de l'emploi), les stipulations de l'accord collectif se **substituent de plein droit** aux clauses contraires et incompatibles du contrat de travail (même plus favorables), y compris en matière de rémunération, sous réserve du respect du SMIC et des minima conventionnels.

**2697 Salaire fixe, salaire variable** – Employeur et salarié peuvent prévoir dans le contrat de travail une rémunération fixe et/ou variable.

La **rémunération fixe** comprend tous les éléments dont les montants sont fixés à l'avance, c'est-à-dire **certain**s pour le salarié bénéficiaire. Par définition, elle ne comprend donc ni les primes dont le montant n'est pas fixé à l'avance (primes variables individuelles ou collectives), ni la rémunération des heures supplémentaires ou complémentaires éventuellement accomplies par le salarié.

Le contrat de travail peut également prévoir que la rémunération est pour tout ou partie variable. Cependant, la clause de variation de rémunération doit, pour être licite :

- être fondée sur des **éléments objectifs** indépendants de la volonté de l'employeur ;
- ne pas faire porter le **risque** d'entreprise sur le salarié ;
- ne pas avoir pour effet de réduire la rémunération **en-dessous des minima** légaux et conventionnels.

Dès lors, s'il appartient à l'employeur de fixer unilatéralement les objectifs dans le cadre de son pouvoir de direction (bien qu'une détermination contractuelle des objectifs soit possible), celui-ci doit être en mesure de justifier de critères objectifs suffisamment précis.

Outre la précision de la clause, les **objectifs** doivent être d'une part **réalistes, réalisables, raisonnables**, et **compatibles** avec le marché et la conjoncture économique de la branche professionnelle dont relève l'entreprise et, d'autre part, **portés à la connaissance du salarié en début d'exercice**.

**Remarque** Concrètement, des indicateurs doivent permettre de caractériser l'atteinte ou non des résultats. Ne répondent pas à cette obligation les critères tels que l'évolution du marché ou du secteur d'activité, le développement des ventes, la bonne santé de l'entreprise. À l'inverse, présente un caractère suffisamment précis la clause selon laquelle, le salarié bénéficie d'une prime de 2 500 € si l'entreprise atteint un chiffre d'affaires de 100 000 €.

Outre la précision de la clause, les **objectifs** doivent être d'une part **réalistes, réalisables, raisonnables**, et **compatibles** avec le marché et la conjoncture économique de la branche professionnelle dont relève l'entreprise et, d'autre part, **portés à la connaissance du salarié en début d'exercice**.

**En pratique** Il est à ce titre recommandé à l'employeur d'établir unilatéralement un plan annuel de rémunération variable à remettre au salarié en début d'exercice.

Enfin, si l'employeur est responsable de la non-atteinte des objectifs, il ne pourra opposer au salarié ses résultats pour refuser le paiement de sa rémunération variable et si un objectif de résultat dont le contrat de travail fait dépendre la rémunération variable n'a pas été déterminé, il appartient au juge de le fixer par référence aux années antérieures.

**2698 SMIC** - L'employeur ne peut fixer un salaire inférieur au salaire minimum interprofessionnel de croissance (SMIC), revalorisé au moins une fois chaque année au 1<sup>er</sup> janvier. Il s'applique à tout salarié majeur, quelle que soit la forme de sa rémunération.

SMIC brut	Montant (pour 2019)
SMIC horaire	10,03 €
SMIC mensuel	1 521,22 €
SMIC annuel	18 254,64 €

Afin de s'assurer qu'il respecte bien le SMIC, l'employeur doit **comparer** le salaire effectivement versé au salarié avec le montant du SMIC. Le salaire à prendre en considération est le salaire de base correspondant aux heures de travail effectif accomplies **augmenté des avantages en nature et des majorations** diverses ayant le caractère de fait d'un **complément de salaire**. Sont ainsi visées les primes et gratifications présentant un caractère certain et perçues par le salarié en contrepartie ou à l'occasion du travail (par exemple, les primes de 13<sup>e</sup> mois, de fin d'année, de vacances, de performance, sur le chiffre d'affaires ou, le cas échéant, les pourboires).

À l'inverse, **certains avantages et sommes sont exclus du calcul du SMIC**, parmi lesquels :

- les remboursements de frais, y compris la prime de transport (sauf si ce remboursement est effectué de manière forfaitaire, avec un montant constant et fixe **alors même que les salariés bénéficiaires n'ont pas effectivement supporté les dépenses**) ;
- les majorations pour heures supplémentaires, pour travail du dimanche, des jours fériés et de nuit ;
- les primes de participation et d'intéressement ;
- les primes d'ancienneté, d'assiduité ou relatives à des conditions particulières de travail (insalubrité) ;
- les primes de vacances et de fin d'année, sauf si elles sont versées par acomptes mensuels ;
- l'indemnité de non-concurrence.

**Remarque** La convention collective applicable prévoit généralement un salaire minimum conventionnel. L'employeur doit verser le minimum conventionnel s'il est supérieur au montant du SMIC.

**2699 Principe d'égalité de traitement entre salaires** - L'employeur est tenu d'assurer l'égalité de rémunération entre tous les salariés, pour autant que les salariés en cause soient placés dans une situation identique. C'est le principe « à travail égal, salaire égal ».

Par travail égal, il faut entendre celui qui correspond au même poste de travail avec des fonctions, une qualification, des objectifs quantitatifs et qualitatifs, une charge de travail, des responsabilités et une ancienneté identiques.

Par salaire égal, il faut entendre le salaire ordinaire de base et **tous les autres avantages** ou accessoires payés directement ou indirectement, en espèces ou en nature.

Ce principe s'applique également aux salariés en CDI et en CDD, à temps partiel et à temps plein, voire entre les salariés de catégories professionnelles différentes.

Ainsi, par exemple, il n'est pas possible d'allouer des congés supplémentaires ou des tickets restaurant qu'à une seule catégorie de salariés, dès lors que la seule différence de catégorie professionnelle ne justifie pas en elle-même, pour l'attribution d'un avantage, une différence de traitement entre les salariés placés dans une situation identique **au regard dudit avantage**.

**Remarque** Le principe d'égalité de traitement n'interdit pas toute distinction. Une différence peut être envisagée si elle est justifiée par des **raisons objectives** dont le juge doit contrôler la réalité et la pertinence. Ainsi, constituent des justifications pertinentes : l'ancienneté, l'expérience, les diplômes, la qualité du travail fourni, les difficultés de recrutement etc.

**2700 Principe d'égalité de rémunération entre les femmes et les hommes** – De même, tout employeur est tenu d'assurer, **pour un même travail ou pour un travail de valeur égale**, l'égalité de rémunération entre les hommes et les femmes.

Aussi, les différents éléments composant la rémunération doivent-ils être établis selon des normes identiques pour les hommes et pour les femmes. Les catégories et les critères de classification et de promotion professionnelles ainsi que toutes les autres bases de calcul de la rémunération, notamment les modes d'évaluation des emplois, doivent être communs aux travailleurs des deux sexes.

**IMPORTANT** Les dispositions légales sur l'égalité de rémunération entre les hommes et les femmes énoncées dans le Code du travail doivent être **portées à la connaissance** des personnes ayant accès aux lieux de travail et aux candidats à l'embauche par tout moyen adapté aux modes de diffusion à la disposition de l'entreprise (intranet, messagerie, etc.).

**Remarque** Afin d'assurer l'égalité salariale entre les femmes et les hommes, la loi n° 2018-771 du 5 septembre 2018 impose des mesures plus contraignantes aux entreprises **d'au moins 50 salariés**. En effet, ces entreprises sont tenues de publier chaque année leur niveau de résultat en matière d'égalité salariale, calculé grâce à des **indicateurs relatifs aux écarts de rémunération entre les hommes et les femmes** et de mettre en œuvre des actions correctives pour les supprimer, selon des modalités et une méthodologie définies par décret (D. n° 2019-15, 8 janv. 2019) et détaillées dans une instruction administrative (Instr. DGT n° 2019/03, 25 janv. 2019).

Lorsque les résultats obtenus par l'entreprise au regard de ces indicateurs sont inférieurs au niveau minimal requis, l'entreprise dispose d'un **délaï de 3 ans** pour se mettre en conformité (via un plan de rattrapage salarial négocié ou, à défaut, à l'aide de mesures déterminées par décision de l'employeur après consultation du CSE). En cas de manquement à ces nouvelles obligations, l'employeur peut se voir infliger des **pénalités financières**.

## B. – ETABLISSEMENT DU BULLETIN DE SALAIRE

### ■ Sources

C. trav., art. L. 1273-3 à L. 1273-6, L. 3243-1 et s., L. 8221-5, L. 8224-1 et L. 8224-2 ; C. trav., art. D. 1273-1 à D. 1273-8, R. 3243-1 et s., art. R. 3246-2

**2701 Obligation d'établir un bulletin de paie** – Sous peine de **sanctions civiles et pénales**, l'employeur a en principe l'obligation de délivrer un bulletin de salaire au salarié. Il doit lui être remis périodiquement, à l'occasion de chaque paie (mois, quinzaine, etc.).

**Remarque** On notera une particularité dans le cas de recours à des **CDD saisonniers**, lorsque la durée du travail est **inférieure à un mois**. En effet, dans une telle hypothèse, l'employeur est autorisé à n'émettre qu'un **seul bulletin de paie** (C. trav., art. L. 1242, 3°). Il s'agit ici d'éviter de faire établir deux bulletins de paie lorsque les CDD courent sur deux mois consécutifs.

Cette remise peut s'effectuer par tout moyen au choix de l'employeur (remise en main propre, voie postale, etc.), sauf disposition conventionnelle ou usage imposant une modalité particulière. Il peut également être délivré sous forme électronique avec l'accord du salarié. Quoi qu'il en soit, dans tous les cas, l'employeur doit en **conserver un double pendant au moins 6 ans**.

**Remarque** Même si le salarié ne bénéficie d'aucune rémunération pendant la période d'emploi (par exemple, une paie "à zéro" en cas de suspension du contrat de travail), il semble toujours souhaitable de délivrer un bulletin de salaire. Par ailleurs, en cas de rupture du contrat de travail, le bulletin de paie doit être remis à la date de la cessation du contrat.

**2702 Contenu du bulletin de paie** – Si la forme du bulletin de salaire est libre, il doit comporter certaines **mentions obligatoires** édictées à l'article R. 3243-1 du Code du travail. Toutefois, une **présentation uniformisée** est mise en œuvre pour en améliorer la lisibilité, et simplifier la présentation de certaines informations mentionnées sur le bulletin. Elle est obligatoire pour tous les employeurs **depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018**.

Cette simplification consiste principalement :

- à supprimer la référence de l'organisme auquel l'employeur verse les cotisations de sécurité sociale ;
- à organiser le regroupement par risque couvert des lignes de cotisations de protection sociale (la santé pour les cotisations maladie, maternité, invalidité et décès, complémentaire santé et complémentaire incapacité, invalidité, capital décès ; la retraite pour la cotisation vieillesse, retraite complémentaire, voire supplémentaire ; le risque AT/MP ; la famille pour les allocations familiales ; le risque chômage) ;

– et enfin, à regrouper en une seule ligne les autres contributions relevant de l'employeur (notamment celles qui n'ouvrent pas un droit direct au salarié : formation professionnelle, apprentissage, etc.).

Les **précédents modèles** de bulletins de paie, fixés par **arrêté** (A. 25 févr. 2016 : JO 26 févr. 2016, texte n° 15), sont modifiés pour tenir compte des **évolutions législatives** récentes conduisant, notamment, à la **suppression des cotisations salariales maladie et chômage** puis, à compter du **1<sup>er</sup> janvier 2019**, à la mise en œuvre du prélèvement à la source (PAS) de l'IR et à la mise en place du **régime unifié de retraite complémentaire AGIRC-ARRCO**.

Ces changements sont ainsi fixés **par étapes** avec des évolutions applicables à compter du 13 mai 2018, puis du 1<sup>er</sup> octobre 2018 et, enfin, du 1<sup>er</sup> janvier 2019 (A. 9 mai 2018 : JO 12 mai 2018, texte n° 34).

**Remarque** Au 1<sup>er</sup> janvier 2019, le modèle de bulletin de paie des **salariés cadres et non-cadres** comporte ainsi :

- une **mention APEC** (pour les seuls salariés relevant de l'article 2 de l'ANI sur la prévoyance des cadres du 17 novembre 2017) ;
- la **mention « net à payer avant impôt sur le revenu »** (dont la valeur de l'« évolution de la rémunération liée à la suppression des cotisations chômage et maladie ») et les **informations relatives au PAS**, avec la valeur de l'impôt prélevé à la source : base, taux personnalisé/taux non personnalisé, montant de l'impôt (valeur).

Des consignes particulières sont d'ailleurs prescrites à ce titre pour rendre **plus lisible** la mention « Net à payer avant impôt sur le revenu » et la valeur correspondant à cette mention : doit être utilisé un « corps de caractère dont le nombre de points est au moins égal à une fois et demi le nombre de points du corps de caractère utilisé pour la composition des intitulés des autres lignes ».

**IMPORTANT** En tout état de cause, l'acceptation sans protestation ni réserve par le travailleur d'un bulletin de paie (qui peut être remis en main propre, adressé par voie postale ou par tout moyen à la convenance de l'employeur, par exemple, sauf opposition du salarié sous forme électronique) ne peut, de sa part, **valoir renoncation** au paiement de tout ou partie du salaire et des indemnités ou accessoires de salaire qui lui sont dus en vertu de la loi, du règlement, d'une convention ou d'un accord collectif de travail ou du contrat. De plus, l'existence du bulletin de paie ne vaut en aucun cas preuve du paiement des sommes qui y sont mentionnées.

**2703 Délais de conservation du bulletin de paie** – L'employeur doit conserver un double des bulletins remis aux salariés pendant 5 ans, selon la législation sociale, mais pendant **au moins 6 ans** selon la législation fiscale.

**Remarque** En outre, en cas de recours au bulletin de paie électronique, l'employeur doit garantir la disponibilité du bulletin de paie émis pendant une durée de 50 ans ou jusqu'à ce que le salarié ait atteint l'âge de la retraite à taux plein, augmenté de 6 ans.

De son côté, le **salarié** doit par ailleurs conserver ses bulletins de paie **sans limitation de durée** (cette précision, qui devait figurer sur le bulletin de paie, est désormais facultative).

**2704 Exception à l'obligation d'établir un bulletin de paie** – L'employeur qui s'acquitte des principales obligations administratives liées au recrutement et à l'emploi d'un salarié au moyen d'un **titre emploi-service entreprise (TESE) n'est pas contraint d'établir un bulletin de paie** : le titre simplifié s'y substitue.

On rappelle en effet que les entreprises peuvent utiliser les TESE pour réaliser leurs **formalités liées à l'embauche et leurs déclarations sociales**, dont la délivrance du bulletin de paie.

**Remarque** Dans un objectif de simplification de la gestion du PAS, le **seuil de 20 salariés** qui limitait l'utilisation de certains dispositifs de titres simplifiés d'embauche comme le TESE est **supprimé depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019**. En revanche, comme auparavant, l'employeur qui adhère au TESE doit l'utiliser pour l'ensemble de ses salariés.

Pour ce faire, l'employeur adhérent au service TESE transmet chaque mois une déclaration contenant des informations destinées au calcul des cotisations et contributions sociales au moyen d'un **volet social**, à partir de laquelle le centre national du TESE :

- calcule les cotisations dues et met à disposition de l'employeur un décompte de cotisations sociales ;
- et **établit**, ou met à disposition de l'employeur, le **bulletin de paie** et l'attestation fiscale pour les salariés.

**Remarque** Pour plus de précisions concernant l'utilisation des titres simplifiés, V. **2622**.

## II. Épargne salariale

### A. – PRINCIPES GÉNÉRAUX DE L'ÉPARGNE SALARIALE

#### ■ Sources

C. trav., art. L. 3311-1 à L. 3346-1

**2705** L'épargne salariale est un **système d'épargne collectif** éventuellement mis en place dans les entreprises, dont le principe consiste à verser à chaque salarié une part sur les **résultats** de l'entreprise (intéressement) ou sur ses **bénéfices** (participation). Les sommes attribuées peuvent, au choix du salarié, lui être **versées directement** ou être déposées sur un plan d'épargne salariale.

Elle n'a pas vocation à se substituer au salaire : elle est un moyen de renforcer les engagements réciproques du salarié et de l'entreprise en ajoutant au salaire une participation aux résultats et à l'accroissement de la valeur de l'entreprise.

**2706** La mise en œuvre des dispositifs d'épargne salariale repose généralement sur des accords négociés mais peuvent, pour certains, être mis en place **unilatéralement** par l'employeur. Ils sont en revanche nécessairement **collectifs** si bien qu'aucun salarié ne peut en être exclu. Ce caractère collectif permet aux salariés de se constituer une **épargne durable** dans le cadre de l'entreprise.

En outre, ces dispositifs bénéficient d'un **régime fiscal et social de faveur**.

**Remarque** Le Ministère du travail publie un guide complet sur le régime de chacun des dispositifs d'épargne salariale.

## B. – INTÉRESSEMENT

### 📖 Sources

C. trav., art. L. 3311-1 et s. ; C. trav., art. R. 3311-1 et s.

**2707 Définition** – L'intéressement est un dispositif facultatif destiné à associer les salariés à la réussite de l'entreprise. Il permet de verser aux salariés une **prime calculée de façon aléatoire** sur la base des résultats ou des performances de celle-ci.

**2708 Mise en place** – Si aucune condition d'effectif n'est requise, l'intéressement ne peut toutefois être mis en place unilatéralement par l'employeur et doit donc faire l'objet d'un **accord**. En effet, à défaut de comité d'entreprise (ou de comité social et économique s'il est mis en place), ou en cas de carence régulière, l'accord d'intéressement peut être **conclu directement avec le personnel** à condition que les **2/3 d'entre eux approuvent le projet** qui leur est soumis par l'employeur. La ratification est constatée, soit par la signature directe de l'accord par les 2/3 des salariés (émargement sur une liste nominative de l'ensemble du personnel), soit par un procès-verbal rendant compte de la consultation.

**IMPORTANT** Cependant, la loi du 6 août 2015, dite "Loi Macron", a imposé aux branches professionnelles de négocier un régime d'intéressement adapté aux spécificités des entreprises **employant moins de 50 salariés** jusqu'au 30 décembre 2017. Ces entreprises peuvent donc désormais **opter** pour le régime d'intéressement mis en place dans la branche, par **décision unilatérale** (c'est-à-dire, même en l'absence d'accord avec le personnel). En revanche, comme auparavant, même si un régime d'intéressement est établi au niveau de la branche, les entreprises **d'au moins 50 salariés** qui souhaitent l'appliquer doivent conclure un accord à leur propre niveau.

Un accord d'intéressement est conclu pour une **durée maximale de 3 ans** mais les parties peuvent prévoir son renouvellement par tacite reconduction. Dès lors, l'accord est renouvelé pour une nouvelle durée de 3 ans (si aucune des parties ne demande sa renégociation dans les 3 mois qui précèdent son terme). Dans ce cas, le renouvellement n'a pas à être notifié à l'Administration.

**2709 Bénéficiaires** – L'intéressement ayant un caractère collectif, tous les salariés de l'entreprise doivent en bénéficier. Seule une **condition d'ancienneté minimale** peut être prévue, qui ne peut excéder **3 mois**. Dans les **PME**, certains **dirigeants** (chefs d'entreprise, présidents, directeurs généraux, gérants ou encore membres du directoire) peuvent bénéficier de l'intéressement. Le **conjoint** du chef d'entreprise s'il a le statut de conjoint collaborateur ou de conjoint associé est également concerné.

**Remarque** Sont ici visées les entreprises employant entre 1 (en plus du dirigeant) et 250 salariés.

**2710 Délai de conclusion et dépôt de l'accord d'intéressement** – Pour **ouvrir droit aux exonérations fiscales et sociales**, l'accord d'intéressement doit être conclu avant le 1<sup>er</sup> jour de la 2<sup>e</sup> moitié de la période de calcul suivant la date de leur prise d'effet et déposé dans les délais légaux.

**Exemple** Un accord prenant effet le 1<sup>er</sup> janvier devra être conclu : avant le 1<sup>er</sup> juillet, dans le cas d'une période de calcul annuelle, avant le 1<sup>er</sup> avril, pour une période de calcul au semestre. L'accord d'intéressement, s'il ne prend pas la forme d'un accord collectif (ratification par les 2/3 des salariés) doit ensuite être déposé au plus tard dans les 15 jours qui suivent la date limite de sa conclusion auprès des seuls services de la **DIRECCTE** du lieu où il a été conclu (et non également au greffe du conseil de prud'hommes).

**2711 Calcul de l'intéressement** – L'intéressement doit présenter un caractère aléatoire. Il résulte d'une formule de calcul liée :

– **soit aux résultats de l'entreprise** (notion se référant à des indicateurs financiers ou comptables mesurant la rentabilité économique ou financière de l'entreprise, par exemple le bénéfice fiscal, le bénéfice comptable ou le bénéfice d'exploitation) ;

- soit à ses performances (critères permettant de prendre en compte la contribution des salariés aux performances de l'entreprise, par exemple l'atteinte d'objectifs de qualité ou de sécurité, l'amélioration de la productivité) ;
- soit à ces 2 critères combinés dans une même formule.

**2712 Répartition de l'intéressement** – Tout d'abord, l'intéressement est réparti entre les bénéficiaires selon l'une ou plusieurs des modalités suivantes :

- de manière **uniforme** (c'est-à-dire égalitaire) ;
- **proportionnellement au salaire** (avec la possibilité de fixer un salaire plancher ou un plafond ou les deux) ;
- **proportionnellement à la durée de présence** dans l'entreprise au cours de l'exercice.

Ensuite, l'intéressement est **doublement plafonné** :

- **au niveau global**, puisque le montant total de l'intéressement est **limité à 20 % des salaires bruts versés** à l'ensemble des effectifs au cours de l'exercice au titre duquel l'intéressement est dû ;
- **au niveau individuel**, puisque les primes d'intéressement sont **limitées à la moitié du plafond annuel de la sécurité sociale** (PASS) en vigueur lors de l'exercice au titre duquel l'intéressement se rapporte (plafond fixé à 40 524 € pour l'année 2019).

Enfin, dans un délai de 15 jours à compter de la date à laquelle ils ont été informés du montant qui leur est attribué, les bénéficiaires peuvent demander le versement de tout ou partie de l'intéressement mais aussi, dans les entreprises qui disposent d'un ou plusieurs plans d'épargne salariale, l'affectation de ces sommes à l'un ou à plusieurs de ces plans (PEE, PEI, PERCO). À défaut de choix dans ce délai, l'intéressement est affecté au plan d'épargne salariale existant dans l'entreprise dans le support d'investissement prévu par le règlement du plan, où ils seront bloqués pendant 5 ans.

**Remarque** On rappelle qu'avant l'intervention de la loi « Macron » du 6 août 2015 (et donc pour les droits attribués avant le 1<sup>er</sup> janvier 2016), les primes d'intéressement étaient automatiquement versées aux bénéficiaires. Ce régime reste toutefois applicable pour les entreprises qui n'ont pas mis en place de plan d'épargne d'entreprise (ou de plan d'épargne de groupe ou de plan d'épargne inter-entreprises).

## C. – PARTICIPATION

### ■ Sources

C. trav., art. L. 3321-1 et s. ; C. trav., art. R. 3321-1 et s.

**2713 Définition** – La participation permet d'associer les salariés **aux résultats de l'entreprise** au moyen d'une redistribution à leur profit **d'une partie des bénéfices**. Les droits acquis par les salariés sont **bloqués pendant au moins 5 ans sauf s'ils en demandent le versement immédiat**.

**2714 Mise en place et bénéficiaires** – La participation est **obligatoire** pour les entreprises **d'au moins 50 salariés** et **facultative** pour les autres. Dans les entreprises **de moins de 50 salariés**, les modalités de conclusion des accords de participation et leurs bénéficiaires sont globalement identiques à celles prévues pour les accords d'intéressement ; elles peuvent notamment opter pour l'application d'un accord de branche par **décision unilatérale**.

En outre, en cas de projet de mise en place d'un accord de participation facultatif et d'échec des négociations, l'employeur de moins de 50 salariés peut mettre en place **unilatéralement** un régime de participation, sous réserve de **consulter** le comité d'entreprise ou, à défaut, les délégués du personnel (ou le comité social et économique s'il est mis en place) sur le projet d'assujettissement unilatéral à la participation **au moins 15 jours** avant son dépôt auprès de l'autorité administrative (cas rare d'une entreprise de moins de 50 salariés mettant en place la participation par décision unilatérale et disposant néanmoins d'un comité d'entreprise).

**2715 Délai de conclusion et dépôt de l'accord de participation** – L'accord de participation doit être conclu dans un délai d'un an à compter de la clôture de l'exercice au titre duquel sont nés les droits des salariés. S'il ne prend pas la forme d'un accord collectif, il doit être déposé auprès des seuls services de la **DIRECCTE** du lieu où il a été conclu (et non également au greffe du conseil de prud'hommes).

Aucun délai n'est imposé pour ce dépôt mais ce dernier **conditionne le bénéfice du régime fiscal et social de faveur**.

**2716 Calcul de la participation** – La **réserve spéciale de participation (RSP)** est calculée d'après le bénéfice fiscal selon le résultat d'une **formule fixée par la loi** :  $RSP = 1/2 (B - 5 \% C) \times (S/VA)$ , dans laquelle :

B = bénéfice net fiscal ;

C = capitaux propres ;

S = salaires de l'entreprise ;

VA = valeur ajoutée de l'entreprise.

Sous réserve d'être au moins aussi favorable, une autre formule de calcul peut être définie par l'accord de participation.

**Remarque** Le montant du bénéfice net et celui des capitaux propres retenus pour le calcul de la RSP sont établis par une attestation de l'inspecteur des impôts ou du commissaire aux comptes, et ne peuvent être remis en cause dans un litige relatif à la participation. Selon la jurisprudence, ce principe s'applique aux salariés, aux employeurs, aux comités d'entreprise ainsi qu'aux syndicats, y compris si l'action contentieuse est fondée sur la fraude ou l'abus de droit allégués à l'encontre des actes de gestion de la société (Cass. soc., 28 févr. 2018, n° 16-50.015).

**2717 Répartition de la participation** – Les critères de répartition de la participation (uniforme ou proportionnel) sont **identiques à ceux retenus pour l'intéressement**. En outre, les droits d'un bénéficiaire sont également **plafonnés** puisqu'il ne peut percevoir, au titre d'un exercice, **une somme excédant les 3/4 du PASS**.

À sa demande, le salarié peut bénéficier du versement immédiat de tout ou partie des sommes qui lui sont attribuées. À défaut, les sommes issues de la participation peuvent être affectées sur d'autres dispositifs d'épargne salariale (PEE, PEI, PERCO). Dans cette dernière hypothèse, les droits issus de la participation suivent les **règles d'indisponibilité** propres à chaque plan.

## D. – PLANS D'ÉPARGNE SALARIALE

### 📖 Sources

C. trav., art. L. 3331-1 et s. ; C. trav., art. R. 3331-1 et s.

**2718 Définition** – Le plan d'épargne salariale est un système d'épargne collectif permettant aux salariés de participer, avec l'aide de l'entreprise, à la constitution d'un **portefeuille de valeurs mobilières**. La loi distingue :

- le **plan d'épargne d'entreprise** (PEE) donnant accès à des actions ou des parts qui sont indisponibles pendant 5 ans ;
- le **plan d'épargne pour la retraite** (PERCO) donnant accès à des actions ou des parts qui sont indisponibles jusqu'à la retraite ;
- le **plan d'épargne interentreprises** (PEI) constitué au sein de plusieurs entreprises ne constituant pas un groupe (il est également possible de mettre en place un PERCO interentreprise).

Ces dispositifs sont facultatifs mais les entreprises qui appliquent un accord de participation doivent impérativement mettre en place un PEE.

**2719 Mise en place** – Toute entreprise peut mettre en place un PEE ou un PERCO par accord ou par **décision unilatérale** dès lors qu'elle est dépourvue de délégué syndical ou de comité d'entreprise (ou de comité social et économique s'il est mis en place), ou en cas d'échec des négociations dans le cas inverse. Quoi qu'il en soit, la mise en place unilatérale de ces plans d'épargne impose la **consultation du comité d'entreprise ou, à défaut, des délégués du personnel** (ou du comité social et économique s'il est mis en place) sur le projet de règlement du plan au moins 15 jours avant son dépôt auprès de la DIRECCTE.

**Remarque** Le PEI mis en place entre plusieurs entreprises prises individuellement peut être conclu par ratification du plan à la majorité des 2/3 du personnel.

**2720 Dépôt du règlement du plan** – Le règlement du plan d'épargne salariale non négocié (c'est-à-dire, unilatéral) n'est assujéti qu'à la formalité de dépôt à la DIRECCTE du lieu où il a été conclu (et non également au greffe du conseil de prud'hommes). Le **procès-verbal de consultation** du comité d'entreprise ou, à défaut, des délégués du personnel (ou du comité social et économique s'il est mis en place) est alors déposé avec le règlement du plan.

**2721 Alimentation du plan d'épargne salariale** – Les sources d'alimentation des plans d'épargne salariale peuvent différer selon les plans mais sont **principalement** constituées :

- des **versements volontaires** effectués par les bénéficiaires ;
- du versement de tout ou partie des **primes d'intéressement** ;
- du versement de tout ou partie des **droits à participation** ;
- de l'**abondement de l'employeur** ;
- des **transferts** de sommes provenant d'un autre plan d'épargne salariale ou d'un compte épargne-temps.

Pour chaque catégorie, les **modalités de versements** diffèrent également selon le plan adopté.

**2722 Indisponibilité temporaire des sommes affectées dans le cadre du plan d'épargne** – Les actions ou parts acquises pour le compte des salariés dans le cadre d'un PEE ne peuvent leur être délivrées avant l'expiration d'un délai de **5 ans**, le règlement pouvant fixer une durée de blocage plus longue. Les salariés peuvent également conserver leurs avoirs dans le PEE au-delà de la période d'indisponibilité.

Dans le PERCO, les sommes investies sont **indisponibles jusqu'au départ à la retraite du bénéficiaire**. Les sommes sont en principe délivrées sous la forme d'une **rente viagère** acquise mais le plan peut prévoir un **versement en capital** ainsi que les modalités de conversion en rente.

Cependant, **exceptionnellement**, les droits peuvent être liquidés de manière **anticipée**, en tout ou en partie, avant l'expiration de ces délais d'indisponibilité dans des cas **limitativement énumérés par la loi** (mariage, rupture du contrat de travail, achat de la résidence principale, etc.).

## E. – RÉGIMES FISCAL ET SOCIAL DE L'ÉPARGNE SALARIALE

**2723 Tableau récapitulatif** – Les dispositifs d'épargne salariale ont pour objectif d'associer les salariés aux résultats de leur entreprise, ils bénéficient donc le plus souvent d'un **régime fiscal et social favorable** à condition que ces dispositifs soient **conservés** pendant une période d'indisponibilité. À défaut, les sommes versées **immédiatement** seront **assujetties à l'impôt sur le revenu**.

	Participation	Intéressement	Abondement de l'entreprise*
Régime fiscal	Soumission à l'impôt sur le revenu en cas de perception immédiate		Exonération
	Exonération si versement dans un PEE, PEI, PERCO**		
Charges sociales	Exonération de cotisations sociales		
Prélèvements sociaux	Assujettissement à la CSG (9,2 %), CRDS (0,5 %)		
* L'abondement est plafonné au triple de la contribution du salarié et : à 8 % du PASS pour les PEE et PEI ; à 16 % du PASS pour le PERCO et PERCO-I.			
** Dans la limite 75 % du PASS pour la participation et de 50 % du PASS pour l'intéressement			

Les **sommes versées** aux salariés bénéficiaires en application de ces dispositifs sont en effet assujetties à la CSG et à la CRDS au titre des **revenus d'activité** (sans abattement d'assiette pour frais professionnels). En revanche, les produits de la participation aux résultats de l'entreprise ou d'un PEE, d'un PEI ou d'un PERCO, sont assujettis aux prélèvements sociaux au titre des **produits de placements**.

**2724 Modifications issues de la loi de financement de la Sécurité Sociale pour 2018** – En vue de compenser les réductions de charges sociales prévues au profit des salariés et des travailleurs indépendants, la loi de financement de la sécurité sociale pour 2018 **relève de 1,7 %** les taux de la CSG actuellement applicables sur les revenus d'activité (taux de 9,2 %, au lieu de 7,5 %) et sur les **produits de placements** (9,9 % au lieu de 8,2 %).

En outre, la hausse de la CSG sur les produits de placement est accompagnée d'une suppression du mécanisme dit des « taux historiques » à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018 pour certains produits de placement exonérés d'IR soumis à prélèvements sociaux pour lesquels le fait générateur est constitué par le dénouement du contrat ou le retrait des sommes placées (on parle d'une taxation « à la sortie »). Sont ainsi concernés les **produits de l'épargne salariale** acquis au titre de la participation aux résultats de l'entreprise ou dans le cadre d'un plan d'épargne (PEE, PEI et PERCO).

**Remarque** La mesure consiste à assujettir aux prélèvements sociaux les gains issus de ces produits au titre des faits générateurs intervenant à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018 (dénouement, rachat, clôture) par :

- l'alignement de l'assiette de l'ensemble des prélèvements sociaux sur celle de la CSG sur les produits de placement, soit pour la part acquise ou constatée depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1997 ;
- l'application à cette assiette unifiée des taux des prélèvements sociaux en vigueur lors de la réalisation du fait générateur conduisant à l'imposition de ces produits, soit 17,2 % à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018.

Restent toutefois **exclus de l'application du taux en vigueur** à la date du fait générateur :

- les gains, produits et revenus **acquis avant le 1<sup>er</sup> janvier 2018** ;
  - les gains, produits et revenus **acquis au cours de la période de garantie du régime**.
- Autrement dit, continuent à être soumis aux prélèvements sociaux **selon le mécanisme des taux historiques** :
- les revenus tirés de la **participation** aux résultats de l'entreprise, acquis ou constaté avant le 1<sup>er</sup> janvier 2018 et, le cas échéant, au cours des périodes d'indisponibilité lorsqu'il est attaché à des sommes résultant de répartitions de la réserve spéciale de participation intervenant avant le 1<sup>er</sup> janvier 2018 ;
  - le revenu provenant d'un **PEE**, attaché à des sommes **versées sur un PERCO**, antérieurement au 1<sup>er</sup> janvier 2018 ;
  - le revenu provenant d'un **PEE**, attaché à des sommes **versées sur un PEE ou un PEI**, antérieurement au 1<sup>er</sup> janvier 2018, pour la part de ce revenu acquise ou constatée avant cette date ou au cours des 5 premières années suivant ce versement lorsque celui-ci est intervenu entre le 1<sup>er</sup> janvier 2013 et le 31 décembre 2017.

**2725 Forfait social - Modifications issues de la loi de financement de la Sécurité Sociale pour 2019** – On rappelle que le forfait social est une contribution à la charge de l'employeur prélevée sur les rémunérations ou gains exonérés de cotisations de Sécurité sociale mais assujettie à la CSG. Jusqu'à présent, les sommes versées



au titre de l'intéressement et de la participation étaient, sauf exceptions pour les taux réduits (16 % et 8 %), assujetties **au taux de 20 %**.

Or, si ce dernier taux reste le principe, la loi de financement de la Sécurité Sociale pour 2019 prévoit qu'à compter du **1<sup>er</sup> janvier 2019**, sont **exonérées** de forfait social :

- les sommes versées par les entreprises **de moins de 50 salariés** au titre de la participation, de l'intéressement et des versements de l'employeur (abondements), quel que soit le support d'investissement ;
- les sommes versées par les entreprises dont l'effectif est **compris entre 50 et 249 salariés** au seul titre de l'intéressement.

**Remarque** Autrement dit, dans les entreprises de moins de 50 salariés, le forfait social sur la participation, l'intéressement et les abondements des employeurs aux plans d'épargne salariale (PEE, PEI, PERCO, PERCO-I) est **supprimé**.

Par ailleurs, le taux du forfait social est **réduit de 20 à 10 %** pour les abondements de l'employeur dans un PEE lorsque le salarié acquiert les actions émises par l'entreprise ou par une entreprise du groupe auquel elle appartient (sachant que la notion de groupe est ici définie comme constitué des entreprises incluses dans le même périmètre de consolidation ou de combinaison des comptes au sens de L. 3344-1 du Code du travail, et non par référence à l'article L. 225-80 du Code de Commerce).

**Remarque** Les conditions jusqu'alors prévues pour bénéficier du taux de 8 % ne sont par conséquent plus applicables. En revanche, est maintenu le taux réduit de 16 % pour les versements effectués sur les PERCO, sous certaines conditions fixées par décret, dont au moins 7 % des titres sont destinés au financement des PME et des entreprises de taille intermédiaire.



# Durée du travail et congés

## I. Durée du travail

### A. – DURÉE LÉGALE DU TRAVAIL

#### 📖 Sources

C. trav., art. L. 3121-1 à L. 3121-40 ; C. trav., art. R. 3121-1 à R. 3121-24

**2726 Durée légale hebdomadaire** – La durée légale du travail effectif des salariés à **temps complet** est fixée à **35 heures par semaine**, toute heure accomplie au-delà de cette durée (ou de la durée considérée comme équivalente) constituant une **heure supplémentaire** ouvrant droit à une majoration salariale ou à un repos compensateur.

Les employeurs ne sont pas tenus d'adopter un horaire collectif correspondant à cette durée. Ils peuvent appliquer par voie unilatérale ou conventionnelle une durée du travail supérieure dès lors qu'ils appliquent le régime des heures supplémentaires aux heures effectuées **au-delà de 35 heures**, ou adopter une durée inférieure. Si la durée de travail est **inférieure** à la durée légale (ou conventionnelle), le salarié travaille à **temps partiel** (V. **2756**).

**2727 Temps de travail effectif** – Le salarié peut être présent au sein de l'entreprise sur des plages horaires plus larges que son seul temps de travail effectif. Il est donc essentiel de distinguer les différents **temps de présence** du salarié. En effet, seul le temps de travail effectif donne lieu à rémunération et permet de déterminer :  
 – le respect des obligations de l'employeur en termes de minima légaux et conventionnels ;  
 – les durées maximales de travail quotidienne et hebdomadaire ;  
 – le seuil de déclenchement des majorations pour heures supplémentaires.

**2728** Dès lors que le salarié peut **vaquer librement à des occupations personnelles**, le temps ne peut être assimilé à du temps de travail effectif.

**2729 Temps de pause** – Un temps de pause **d'au moins 20 minutes consécutives** est accordé au salarié dès que son temps de travail quotidien atteint **6 heures**. Un temps de pause **supérieur** peut être fixé par convention ou accord d'entreprise ou d'établissement (ou, à défaut, par convention ou accord de branche).

**IMPORTANT** Le temps du déjeuner, qui s'intercale entre deux périodes de travail effectif, est un temps de pause.

En principe, pendant les pauses, le salarié est **libre de vaquer à des occupations personnelles**. Ce temps n'est donc pas assimilé comme du temps de travail effectif. Le fait que la pause ne permette pas au salarié de sortir de l'entreprise ou de se changer ne constitue pas en soi un élément de nature à déduire que le salarié demeure sous la subordination de son employeur. Il en est autrement lorsque le salarié demeure à la disposition de son employeur.

Ainsi, lorsque les salariés sont tenus de rester dans un local vitré d'où ils doivent surveiller les machines et intervenir en cas d'alerte des signaux de leur porte de travail, aucun roulement n'étant mis en place pour leur remplacement, le temps de pause est alors considéré comme du temps de travail effectif. Pour autant, le temps de pause n'est pas incompatible avec des interventions, pourvu que celles-ci restent **exceptionnelles** (CA Paris, 22 nov. 2017, n° 16/00721).

**IMPORTANT** Au titre de l'impératif de protection de la santé et de la sécurité, le personnel affecté à un travail de visualisation d'écrans doit être périodiquement interrompue par des pauses.

**2730 Temps d'habillage** – Le temps d'habillage et de déshabillage **n'est pas du temps de travail effectif**. Il ne donne pas lieu au paiement d'un salaire. Toutefois, compte tenu de la sujétion imposée au salarié, il doit faire l'objet de **contreparties** soit sous forme de repos, soit sous forme financière. Pour que le salarié puisse prétendre à indemnisation, encore faut-il que :

- le port de la tenue de travail soit **imposée** par des dispositions légales, par des stipulations conventionnelles, le règlement intérieur ou le contrat de travail ;
- l'habillage et le déshabillage soient réalisés **dans l'entreprise** ou sur le lieu de travail.

Si tel est le cas, une convention ou un accord d'entreprise ou d'établissement (à défaut, la convention ou un accord de branche) prévoit :

- soit d'accorder des contreparties (sous forme de repos ou sous forme financière) aux temps d'habillage et de déshabillage ;
  - soit d'assimiler ces temps d'habillage et de déshabillage à du temps de travail effectif.
- En l'absence d'accord ou convention applicable, c'est le contrat de travail qui fixe ce choix. Ainsi, lorsque pour des **raisons d'hygiène**, le salarié est astreint au port d'un vêtement de travail au regard notamment des conditions d'insalubrité dans lesquelles il exerce son activité, il doit jouir d'une contrepartie au temps d'habillage et de déshabillage.

**IMPORTANT** Dès lors que la tenue de travail est imposée au salarié, l'employeur doit prendre en outre à sa charge les **frais d'entretien** de sa tenue de travail. La clause du contrat de travail qui met à la charge du salarié les frais engagés pour les besoins de son activité professionnelle est réputée non écrite.

**2731 Temps de trajet** - Le temps de trajet doit être apprécié selon la nature du déplacement. Trois trajets peuvent être distingués :

- le **trajet domicile - travail** : compte tenu du libre choix de son domicile par le salarié, ce temps de déplacement **n'est pas un temps de travail effectif** et l'employeur n'est pas tenu d'assumer le coût d'un tel trajet ;

**IMPORTANT** L'employeur est tenu de prendre en charge la moitié du prix (sur la base des tarifs de seconde classe) des **abonnements** souscrits par ses salariés pour leurs déplacements entre leur résidence habituelle et leur lieu de travail. L'abonnement concerne les transports publics ou un service public de location de vélos. Tous les salariés doivent en bénéficier sans considération de leur domicile. En revanche, la prise en charge des frais de carburant ou d'alimentation électrique ou hybride des salariés qui utilisent un véhicule personnel pour se rendre au travail n'est pas obligatoire.

- le **trajet entre deux lieux de travail** constitue un **temps de travail effectif** si, pendant ce temps, le salarié se tient à la disposition de l'employeur et doit être rémunéré comme tel ; tel est le cas lorsque les salariés sont contraints de passer au dépôt de l'entreprise avant ou après leur service pour récupérer du matériel, reconstituer leurs stocks, sans qu'il s'agisse de leurs convenances personnelles ;
- le **trajet inhabituel** dépasse le temps normal de trajet entre le domicile et le lieu habituel de travail (par exemple un déplacement professionnel en cas de réunion dans un autre établissement de l'entreprise ou de rencontre avec un client sur un lieu différent du lieu de travail habituel). Il doit faire l'objet d'une **contrepartie** soit sous forme de repos, soit financière qui ne soit pas dérisoire. Cette contrepartie est déterminée par convention ou accord d'entreprise ou d'établissement ou, à défaut, par convention ou accord de branche ou encore, à défaut, par décision unilatérale de l'employeur prise après consultation des représentants du personnel, s'ils existent. Il peut s'agir d'un forfait ou d'un certain pourcentage du salaire horaire par heure de trajet. Par ailleurs, si ces déplacements sont effectués **pendant le temps de travail**, ils s'intègrent dans la prestation de travail elle-même et constituent donc un travail effectif.

En cas de contentieux, il appartient au juge de vérifier si le temps de trajet excède le temps habituel nécessaire à un travailleur pour se rendre de son domicile à son lieu de travail habituel. En l'absence de disposition fixant une contrepartie, il revient au juge de déterminer le montant de la contrepartie à allouer au salarié.

**2732 Astreintes** - Les astreintes correspondent à des périodes pendant lesquelles le salarié, sans être sur son lieu de travail et **sans être à la disposition permanente et immédiate** de l'employeur, doit être **en mesure d'intervenir** pour accomplir un travail au service de l'entreprise.

**Exemple** Est en astreinte le salarié qui, même sans être à la disposition permanente et immédiate de l'employeur, doit rester en permanence disponible à l'aide de son téléphone portable pour répondre à d'éventuels besoins de son employeur et se tenir prêt à intervenir en cas de nécessité (Cass. soc., 12 juill. 2018, n° 17-13.029).

Le temps d'astreinte n'est pas considéré comme du temps de travail effectif mais doit comporter une **contrepartie** sous forme de rémunération, soit sous forme de repos. En revanche, en cas d'intervention du salarié pendant une période d'astreinte, la **durée de l'intervention** est considérée comme du temps de travail effectif.

**Remarque** Les astreintes peuvent être mises en place dans l'entreprise par convention ou accord d'entreprise ou d'établissement ou, à défaut, par convention ou accord de branche. À défaut de convention ou d'accord, les astreintes sont mises en place par l'employeur, après avis des représentants du personnel s'ils existent, et après information de l'agent de contrôle de l'inspection du travail. L'organisation des astreintes (communication du programme individuel, etc.) et les conditions de leur compensation sont prévues dans la convention ou l'accord ou, à défaut, fixées par l'employeur.

**2733 Durée maximale quotidienne** - La durée de travail effectif ne doit pas dépasser la durée maximale de **10 heures par jour**, sauf **dérogations**. Celles-ci sont accordées :

- à la demande de l'employeur, en cas de surcroît temporaire d'activité, sous réserve de l'accord de l'inspecteur du travail ;
- en cas d'urgence liée à un surcroît temporaire d'activité (même sans autorisation préalable de l'inspection du travail, mais sous réserve de régularisation postérieure immédiate) ;

– si une convention ou un accord d'entreprise ou d'établissement (ou, à défaut, une convention ou un accord de branche) prévoit le dépassement de la durée de 10 heures, en cas d'activité accrue ou pour des motifs liés à l'organisation de l'entreprise, et dans la limite de 12 heures par jour de travail effectif.

**Remarque** Sauf dans certains secteurs d'activité ou en cas de circonstances exceptionnelles, la durée maximale quotidienne du travail de nuit est fixée à 8 heures de travail effectif.

De même, sauf dérogations limitées, le salarié a **droit à un repos de 11 heures consécutives**. Le seul défaut de respect par l'employeur du repos quotidien de 11 heures cause nécessairement un préjudice au salarié, dont le juge doit fixer la réparation.

L'**amplitude de travail** correspond à la durée de la séquence de travail comprise entre la prise de poste et la fin de celui-ci. Outre le temps de travail, elle peut contenir des temps d'inaction ou de pause. Sa durée est définie en négatif de la durée du repos obligatoire de 11 heures. Ainsi, l'**amplitude maximale de travail** d'un salarié est fixée à **13 heures de travail** sur une même journée de 0 à 24 heures. Concrètement, en cas de prise de poste à 8h00, le salarié pourra se voir imposer des séquences de travail jusqu'à 21h00.

**2734 Durées maximales hebdomadaires** – Si la durée légale est fixée à 35 heures, le recours aux heures supplémentaires permet de la dépasser. Toutefois, la durée de travail effectif hebdomadaire ne doit pas dépasser 2 limites : **48 heures sur une même semaine et 44 heures par semaine en moyenne sur une période de 12 semaines consécutives** (40 heures pour la nuit).

Le dépassement de la durée moyenne de 44 heures est cependant possible, **dans la limite de 46 heures** sur une période de 12 semaines consécutives :

– si une convention ou un accord d'entreprise ou d'établissement (ou, à défaut, une convention ou un accord de branche) le prévoit ;

– à défaut de convention ou d'accord, après autorisation de l'inspection du travail.

Ces plafonds concernent l'ensemble des heures que les salariés sont susceptibles d'accomplir pour le compte d'un ou plusieurs employeurs. Dès lors, en cas de **pluralité d'employeurs**, l'employeur est fondé à demander au salarié de se conformer à cette durée maximale et à défaut, à le licencier. En effet, un employeur ne peut conserver à son service un salarié qui méconnaît cette interdiction.

	Jour	Nuit
Durée du travail quotidien	10 heures	8 heures
Repos quotidien	11 heures	
Amplitude	13 heures	
Durée hebdomadaire	48 heures et 44 heures sur 12 semaines	48 heures et 40 heures sur 12 semaines

## B. – ORGANISATION HEBDOMADAIRE DU TRAVAIL

### 📖 Sources

C. trav., art. L. 3121-27 à L. 3121-52 ; C. trav., art. R. 3121-17 à R. 3121-30

**2735 Horaire collectif** – La capacité pour l'employeur de définir les horaires de travail est un élément prépondérant du lien de subordination. En principe, les horaires de travail sont collectifs.

Concrètement, l'employeur fixe les heures auxquelles commence et finit la journée de travail, ainsi que les temps de pause. Cela ne signifie pas que l'ensemble du personnel d'une entreprise ou d'un établissement doive nécessairement répondre au même horaire de travail. Néanmoins, toute collectivité déterminée de salariés (un service ou un atelier, par exemple) doit obéir à un même horaire de travail.

Cet horaire, daté et signé par le chef d'établissement, doit être **affiché** en caractères lisibles et apposé de façon apparente dans chacun des lieux de travail auxquels il s'applique.

**2736** C'est en principe par accord collectif que la répartition des jours de la semaine est fixée. L'accord peut être négocié au niveau de l'entreprise ou de la branche. Mais, le plus souvent et plus particulièrement dans les structures dépourvues d'un accord collectif, cette répartition résulte de l'**usage** :

- répartition égale sur 5 jours (donc 7 heures par jour du lundi au vendredi ou du mardi au samedi) ;
- répartition égale sur 6 jours (donc 5 h 50 sur tous les jours de la semaine sauf le jour de repos hebdomadaire, généralement dominical) ;
- répartition inégale entre les jours de la semaine pour permettre le repos, en plus du dimanche, d'une demi-journée qui lui est accolée (donc du lundi matin au samedi midi ou du lundi midi au samedi soir).

**Remarque** Sauf horaire de travail contractualisé, un changement d'horaire consistant en une nouvelle répartition de l'horaire au sein de la journée (la rémunération et la durée du travail restant identiques) constitue, selon la jurisprudence, un simple **changement des conditions de travail** et non une modification du contrat. L'accord du salarié n'est donc pas requis.

**2737 Aménagement particulier de l'horaire collectif – Récupération des heures perdues** – Tout d'abord, la récupération d'heures perdues en raison d'une interruption de travail n'est possible qu'en cas d'interruption **collective**. Ensuite, la récupération ne peut s'appliquer à des heures supplémentaires. Enfin, la perte des heures doit **exclusivement** résulter :

- de causes accidentelles, intempéries, cas de **force majeure** (pénurie de matière première, sinistre, difficultés collectives dans les transports) ;
- d'un inventaire ;
- du chômage d'un jour ou de 2 jours ouvrables compris entre un jour férié et un jour de repos hebdomadaire (**pont**) ou d'un jour précédant les congés annuels.

C'est alors l'employeur qui prend l'initiative de la récupération (ou de la non-récupération) des heures perdues, sous réserve de deux formalités **préalables** :

- la **consultation des représentants du personnel**, s'ils existent ;
- l'information de l'inspecteur du travail sur les interruptions collectives de travail et les modalités de la récupération.

L'employeur doit également procéder à l'**affichage** de l'horaire collectif modifié.

**IMPORTANT** Décidée par l'employeur, la récupération est **obligatoire** pour tous les salariés de l'entreprise, y compris ceux qui n'étaient pas présents lors du « chômage » des heures perdues. Ainsi, le salarié ne peut refuser de récupérer les heures perdues. Par ailleurs, s'agissant d'heures **déplacées** et non d'heures supplémentaires, les heures de récupération sont en principe rémunérées au taux normal **sans majoration**.

Sauf accord collectif, les heures perdues doivent être récupérées dans les 12 mois précédant ou suivant leur perte. En revanche, elles ne peuvent être réparties uniformément sur toute l'année et ne doivent pas augmenter la durée du travail de plus d'une heure par jour ni de plus de 8 heures par semaine.

**2738 Horaires individualisés** – L'employeur est autorisé, mais ne peut être contraint, à déroger à la règle de l'horaire collectif de travail et à pratiquer des horaires individualisés pour répondre aux demandes de certains salariés. Le dispositif d'horaires individualisés permet à tout salarié qui en bénéficie de **choisir ses horaires de travail** (heures d'arrivée et de départ) à l'intérieur de plages horaires déterminées (**plages mobiles**), à condition que certaines heures soient accomplies durant la journée pendant lesquelles la présence de chacun est requise (**plages fixes**).

Le salarié dispose donc :

- du choix de ses horaires **dans la journée** (par exemple en commençant tôt le matin et en terminant plus tard l'après-midi) ou **au cours de la semaine** (en faisant des journées de travail plus longues en début de semaine et plus courtes en fin de semaine) **dans les limites fixées par les plages mobiles** ;
- de la possibilité, en l'absence d'accord collectif d'entreprise ou d'établissement (ou, à défaut, une convention ou un accord de branche) prévoyant un nombre maximal supérieur, de **reporter au maximum 3 heures** d'une semaine à une autre **sans que ces heures puissent être comptées ou rémunérées en heures supplémentaires**. De plus, en l'absence d'accord collectif, le cumul des reports ne peut avoir pour effet de porter le total des heures reportées à plus de 10 heures.

**Exemple** Correspond à un horaire individualisé le cumul d'une plage fixe 09h30 – 16h00 et d'une plage mobile de 7h30 à 09h30 le matin et de 16h00 à 19h30 le soir.

De telles pratiques ont le mérite de **responsabiliser** le salarié tout en lui permettant de concilier plus facilement son activité professionnelle et ses contraintes personnelles. L'employeur est également soulagé de la question du contrôle des retards à la prise de poste et des départs anticipés.

**Remarque** L'installation d'une pointeuse permettant de s'assurer que le salarié a bien travaillé 35 heures hebdomadaires est toutefois une condition sine qua non au recours à ce dispositif. L'employeur doit en effet tenir à la disposition de l'inspecteur du travail et pendant un an tous les éléments de comptabilisation des heures qui ont servi à l'établissement de la paye.

**2739** Tout salarié peut demander à bénéficier d'horaires individualisés, voire adhérer à la proposition de l'employeur en ce sens. Ce dernier pourra alors mettre en place le dispositif d'horaires individualisés, **sauf si les représentants du personnel s'y opposent**. En l'absence de représentants du personnel, **l'inspection du travail** doit autoriser la mise en place du dispositif, dans les 2 mois suivant le dépôt de la demande par l'employeur.

L'employeur n'est cependant pas tenu de donner suite à la demande des salariés s'il estime qu'elle ne correspond pas aux **intérêts de l'entreprise**.

**2740 Accomplissement d'heures supplémentaires** – Les heures supplémentaires sont les heures effectuées au-delà de la durée légale (ou conventionnelle) du travail. En principe, elles sont appréciées dans un cadre hebdomadaire, c'est-à-dire à partir de la 36<sup>e</sup> heure.

Toutefois, si l'entreprise alterne périodes de haute et de basse activité, elle peut prévoir un aménagement des temps de travail sur une période supérieure à la semaine. Durant cette période, le salarié sera donc amené à travailler soit plus de 35 heures par semaine, soit moins, en fonction de l'activité de l'entreprise.

L'employeur bénéficie de cette possibilité d'aménager le temps de travail du salarié en l'absence d'accord collectif : la durée du travail est alors fixée unilatéralement par l'employeur, qui établit un programme indicatif de la variation de la durée du travail ; ce programme, et ses éventuelles modifications ultérieures, étant soumis à l'avis des représentants du personnel, s'ils existent.

Dans ce cadre, la répartition de la durée du travail peut être mise en place sur une « période de référence » de 9 semaines maximum, si l'entreprise emploie moins de 50 salariés.

Les heures supplémentaires sont alors nécessairement appréciées par référence à la séquence de répartition du temps de travail définie par l'employeur. Si bien que, seront considérées comme heures supplémentaires les heures effectuées :

- au-delà de 39 heures par semaine ;
- ou au-delà de la durée moyenne de 35 heures hebdomadaires calculée sur la période de référence (9 semaines maximum pour les entreprises de moins de 50 salariés).

La rémunération mensuelle est ici calculée indépendamment de l'horaire réellement effectué, sur la base de 35 heures hebdomadaires.

Enfin, si l'employeur souhaite modifier la durée ou les horaires de travail, il doit prévenir le salarié concerné au moins 7 jours ouvrés avant la date à laquelle ce changement intervient.

**Remarque** En principe, seules les heures accomplies à la demande de l'entreprise ou tout du moins avec l'accord de celle-ci peuvent être qualifiées d'heures supplémentaires ; l'accord de l'employeur peut être implicite, notamment lorsque l'employeur ne s'oppose pas à ce qu'un salarié prolonge son travail au-delà de l'horaire normal. Toutefois, la Cour de cassation a récemment posé comme principe que le salarié peut également prétendre au paiement des heures supplémentaires accomplies s'il est établi que la réalisation de telles heures a été rendue nécessaire par les tâches qui lui ont été confiées, c'est-à-dire si les heures supplémentaires sont imposées par la nature ou la quantité du travail demandé (Cass. soc., 14 nov. 2018, n° 17-16.959 ; Cass. soc., 14 nov. 2018, n° 17-20.659).

**2741 Contingent d'heures supplémentaires** – Les heures supplémentaires peuvent être accomplies dans la limite d'un certain nombre d'heures, appelé « contingent annuel ».

Le nombre d'heures prévu dans ce contingent est défini par convention ou accord collectif d'entreprise ou d'établissement (ou, à défaut, par convention ou accord de branche), accord qui peut également fixer l'ensemble des conditions d'accomplissement d'heures supplémentaires au-delà du contingent annuel. À défaut d'accord ou de convention, le contingent est fixé à 220 heures par salarié et par an.

Les heures supplémentaires sont accomplies :

- dans la limite du contingent annuel applicable dans l'entreprise, après information des représentants du personnel, s'ils existent ;
- au-delà du contingent annuel applicable dans l'entreprise, après avis de ces mêmes représentants du personnel, s'ils existent.

**Remarque** Ne s'imputent pas sur le contingent d'heures supplémentaires, les heures supplémentaires :

- accomplies en cas de travaux urgents dont l'exécution immédiate est nécessaire pour organiser des mesures de sauvetage, pour prévenir des accidents imminents ou réparer des accidents ;
- qui donnent lieu à un repos équivalent à leur paiement et aux majorations y afférentes.

**2742 Majorations des heures supplémentaires** – La rémunération des heures supplémentaires effectuées dans les conditions légales (V. 2741) fait l'objet d'un ou plusieurs taux de majoration, fixés par convention ou accord collectif d'entreprise ou d'établissement (ou, à défaut, par convention ou accord de branche). Chaque taux est au minimum fixé à 10 %.

À défaut d'accord ou de convention, les taux de majoration horaire sont fixés à :

- 25 % pour les 8 premières heures supplémentaires travaillées dans la même semaine (de la 36<sup>e</sup> à la 43<sup>e</sup> heure) ;
- 50 % pour les heures suivantes.

En principe, le décompte se fait dans un cadre hebdomadaire. L'appréciation des 8 premières heures au-delà desquelles la majoration légale est à 50 % ne sera pas identique si le cadre est pluri-hebdomadaire. Ainsi, dans un cadre de 4 semaines, les heures supplémentaires à 50 % n'existeront qu'au-delà de 172 heures de travail effectif sur la période.

Le taux horaire servant de base de calcul aux heures supplémentaires est celui correspondant à la contrepartie du travail. Les primes inhérentes à la nature du travail (prime d'insalubrité, de froid, prime individuelle de rendement, etc.) doivent être intégrées dans l'assiette de calcul des majorations. Sont donc à exclure les primes

qui constituent non un élément de rémunération, mais un remboursement de frais (prime de panier, de déplacement, remboursement de frais professionnels). De même, les primes qui ne sont pas inhérentes à la nature du travail (par exemple, prime d'ancienneté ou d'assiduité liée à la qualité de salarié et n'affectant qu'indirectement la prestation élémentaire de travail) ne doivent pas supporter les majorations.

**IMPORTANT** On rappelle que, suite à la crise dite des « Gilets Jaunes », la loi n° 2018-1213 du 24 décembre 2018 met en œuvre dès le 1<sup>er</sup> janvier 2019 la réduction de cotisations salariales sur les heures supplémentaires (ou complémentaires) prévue par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2019. La réduction concerne les cotisations salariales d'assurance vieillesse et de retraite complémentaire, mais pas la CSG ni la CRDS, et s'applique à la rémunération de l'heure supplémentaire (ou complémentaire), ainsi qu'à la majoration de salaire qui y est attachée. Ces rémunérations sont en outre exonérées d'impôt sur le revenu, dans une limite annuelle de 5 000 euros.

Pour autant, la rémunération des heures supplémentaires peut être remplacée, en tout ou partie, par un repos compensateur équivalent. Ce repos est mis en place par convention ou accord (ou, à défaut, par l'employeur, sauf opposition des représentants du personnel). Dans ce cas, la durée de ce repos est équivalente à la rémunération majorée. Par exemple, une heure supplémentaire payée en principe à un taux majoré de 50 % donne lieu à un repos compensateur équivalent (soit 1h30).

En revanche, il n'existe pas de repos compensateur obligatoire s'ajoutant à la majoration salariale des heures supplémentaires (ou, lorsqu'il est prévu, au repos compensateur équivalent) pour les heures supplémentaires effectuées dans la limite du contingent annuel. Dans cette limite, la contrepartie en repos est possible si elle est prévue par convention ou accord collectif d'entreprise ou d'établissement (ou, à défaut, par convention ou accord de branche). À l'inverse, la contrepartie en repos, égale à 50 % des heures accomplies sauf accord plus favorable, est obligatoire pour toute heure supplémentaire accomplie au-delà du contingent.

**Remarque** Le fait de verser des primes pour récompenser l'accomplissement d'heures supplémentaires par le salarié sans paiement de ces heures et des majorations afférentes constitue un indice permettant de caractériser un délit de travail dissimulé.

**2743 Preuve des heures supplémentaires** – La preuve des heures effectuées n'incombe spécialement à aucune des parties. L'appartient au salarié de produire, pour étayer sa demande de rappel de salaire, des éléments sur lesquels l'employeur a été mis en mesure de répondre. Il peut s'agir de fiches de pointage ou d'un relevé d'horaires établi quotidiennement.

En cas de litige relatif à l'existence et au nombre d'heures effectuées, l'employeur doit fournir au juge les éléments de nature à justifier les horaires effectivement réalisés par le salarié. Au vu de ces éléments, le juge forme sa conviction après avoir ordonné, en cas de besoin, toutes les mesures d'instruction qu'il estime utiles. Dès lors, le juge ne peut, pour rejeter une demande d'heures supplémentaires, se fonder uniquement sur l'insuffisance des preuves rapportées par le salarié : il doit examiner les éléments de nature à justifier les horaires effectivement réalisés et que l'employeur est tenu de fournir.

## C. – ORGANISATION ANNUELLE DU TRAVAIL

### ■ Sources

C. trav., art. L. 3121-41 à L. 3121-47 ; C. trav., art. D. 3121-25 à D. 3121-28

**2744** Indépendamment de la décision unilatérale de l'employeur répartissant la durée du travail sur une « période de référence » de 9 semaines maximum (V. 2740), un accord d'entreprise peut également aménager le temps de travail sur une période supérieure à la semaine, dans la limite d'un an, voire jusqu'à 3 ans si un accord de branche l'y autorise.

**2745 Mise en place** – Pour ce faire, l'accord collectif doit prévoir :

- les conditions et délais de prévenance des changements de durée ou d'horaire de travail (fixé à 7 jours en l'absence de stipulation expresse) ;
- les limites pour le décompte des heures supplémentaires (V. 2742) ;
- les conditions de prise en compte, pour la rémunération des salariés, des absences ainsi que des arrivées et départs en cours de période de référence.

La mise en place d'une répartition des horaires sur une période supérieure à la semaine prévue par accord collectif ne constitue pas une modification du contrat de travail pour le salarié à temps complet. Dès lors, si l'accord s'applique aux salariés à temps partiel, celui-ci prévoit également les modalités de communication et de modification de la répartition de la durée et des horaires de travail.

**2746 Calcul des heures supplémentaires** – Les heures effectuées par le salarié sont considérées comme des heures supplémentaires à des conditions qui varient selon la durée de l'accord :

- si la période de référence est annuelle, les heures supplémentaires sont celles effectuées au-delà de 1 607 heures (ou la limite inférieure fixée par l'accord). Toutefois, l'accord collectif peut prévoir une limite



hebdomadaire, supérieure à 35 heures, au-delà de laquelle les heures de travail effectuées au cours d'une même semaine constituent des heures supplémentaires ;

- si la **période de référence est inférieure à l'année**, les heures supplémentaires sont celles effectuées **au-delà d'une durée hebdomadaire moyenne de 35 heures calculée sur la période de référence**. Toutefois, l'accord collectif peut prévoir une limite hebdomadaire, supérieure à 35 heures, au-delà de laquelle les heures de travail effectuées au cours d'une même semaine constituent des heures supplémentaires ;
- si la **période de référence est supérieure à 1 an**, les heures supplémentaires sont celles effectuées **au-delà d'une durée hebdomadaire moyenne de 35 heures calculée sur la période de référence**. Toutefois, l'accord doit prévoir une limite hebdomadaire, supérieure à 35 heures, au-delà de laquelle les heures de travail effectuées au cours d'une même semaine constituent en tout état de cause des heures supplémentaires payées le mois donné.

**2747 Lissage des rémunérations** – Afin de permettre aux salariés de bénéficier d'une **rémunération stable** quel que soit l'horaire de travail effectué, l'accord collectif peut prévoir que la rémunération mensuelle des salariés est **indépendante de l'horaire réel** ; dans ce cas, la rémunération est calculée dans les conditions prévues par l'accord.

**Remarque** Lorsque des heures supplémentaires sont accomplies **au-delà des limites prévues par l'accord**, les rémunérations correspondantes sont payées avec le salaire du mois considéré.

## D. – CONVENTIONS DE FORFAIT

### 📖 Sources

C. trav., art. L. 3121-53 à L. 3121-66

**2748 Définition** – La convention de forfait est un document qui prévoit une **durée du travail différente de la durée légale ou conventionnelle**, sur la base d'un forfait établi en heures (sur la semaine, le mois ou l'année) ou en jours (nécessairement sur l'année).

**2749 Mise en place** – Si la signature d'une **convention individuelle de forfait hebdomadaire ou mensuel en heures** ne nécessite pas la conclusion préalable d'un accord collectif qui en fixe les modalités, il n'en va pas de même pour la **convention de forfait annuel**, en heures ou en jours, qui doit être **précédée d'un accord collectif** d'entreprise ou, à défaut, de branche qui fixe le cadre du forfait, ses limites et les garanties offertes aux salariés. En revanche, tout forfait, qu'il soit en heures ou en jours, **requiert nécessairement l'accord du salarié** et donne lieu à la conclusion d'une **convention individuelle de forfait** qui doit être établie **par écrit**. Il peut s'agir d'une clause du contrat de travail ou bien d'une convention à part entière.

**Remarque** Le comité d'entreprise (ou le comité social et économique s'il est mis en place) doit être **consulté chaque année**, dans le cadre de sa consultation sur la politique sociale de l'entreprise, les conditions de travail et l'emploi, sur le **recours aux conventions de forfait** et les modalités de suivi de la charge de travail des salariés concernés.

**2750 Forfait en heures** – Le dispositif du forfait en heures, hebdomadaire, mensuel ou annuel, permet de **simplifier la gestion administrative** de la paie en prévoyant de **rémunérer systématiquement (avec les majorations) un nombre d'heures supplémentaires** accomplies de façon régulière par le salarié. Le forfait peut ne pas inclure d'heures supplémentaires ; cette hypothèse concerne principalement les salariés sous convention de forfait annuel (soit un forfait de 1607 heures), qui peuvent alors s'organiser librement dans leur temps de travail sans être soumis aux horaires collectifs.

**IMPORTANT** Malgré tout, la convention individuelle de forfait en heures n'instaure pas, au profit du salarié, un droit à la libre fixation de ses horaires de travail **indépendamment de toute contrainte liée à l'horaire collectif**. L'employeur peut donc imposer au salarié la présence pendant un créneau d'horaire collectif dans l'entreprise sous réserve, pour le salarié lié par une convention de forfait en heures sur l'année, de disposer d'une autonomie suffisante.

Le **nombre d'heures** correspondant au forfait doit **figurer dans la convention individuelle de forfait**. Les heures supplémentaires incluses dans le forfait ne s'imputent pas sur le contingent annuel d'heures supplémentaires. Si le salarié bénéficiant d'un forfait en heures sur la semaine ou le mois effectue des heures au-delà du forfait, elles sont décomptées et payées au taux majoré ; ces heures hors forfait s'imputent sur le contingent annuel d'heures supplémentaires et ouvrent droit à la contrepartie obligatoire en repos si le contingent est dépassé.

En revanche, la présence d'une clause de forfait en heures **sur l'année** écarte la disposition réglementaire limitant à 220 heures par salarié le contingent annuel d'heures supplémentaires. Autrement dit, le forfait annuel en heures échappe toutefois aux règles qui concernent le contingent annuel d'heures supplémentaires, et par conséquent au droit à la contrepartie obligatoire en repos.

**Remarque** Tout salarié peut conclure une convention individuelle de forfait en heures sur la semaine ou sur le mois. Aucune condition tenant au niveau hiérarchique ou au statut du salarié n'est exigée. Ces conventions peuvent donc être conclues par simple accord entre l'employeur et le salarié.

En revanche, ne peuvent conclure une convention individuelle de forfait en heures sur l'année, dans la limite du nombre d'heures fixé par l'accord collectif, que les cadres et les salariés non cadres qui disposent d'une réelle autonomie dans l'organisation de leur emploi du temps.

La rémunération du salarié ayant conclu une convention de forfait en heures, hebdomadaire, mensuel ou annuel, est au moins égale à la rémunération minimale applicable dans l'entreprise pour le nombre d'heures correspondant à son forfait, augmentée, le cas échéant, si le forfait inclut des heures supplémentaires, des majorations prévues par le code du travail :

- majoration fixée par convention ou accord collectif d'entreprise ou d'établissement ou, à défaut, par convention ou un accord de branche, avec un taux minimal de 10 % ;
- à défaut d'accord, majoration de 25 % pour chacune des 8 premières heures supplémentaires et de 50 % pour les heures suivantes.

**2751 Forfait en jours** – Le dispositif du forfait en jours (nécessairement annuel) permet de rémunérer certains salariés sur la base d'un nombre de jours travaillés annuellement, sans décompte du temps de travail. Il ne peut être proposé qu'aux cadres et salariés non cadres qui disposent d'une réelle autonomie dans l'organisation de leur emploi du temps.

Le salarié en forfait jours est tenu de travailler un certain nombre de jours dans l'année, fixé à 218 jours au maximum, sachant qu'un accord collectif d'entreprise ou d'établissement (ou, à défaut, une convention ou un accord de branche) peut fixer un nombre de jours de travail inférieur à 218.

Dans ce cadre, la durée de travail du salarié n'est donc pas comptabilisée en heures et le salarié n'est pas soumis au respect des durées maximales quotidienne et hebdomadaire de travail. Ainsi, au sein d'une journée de travail, le salarié organise de manière autonome son emploi du temps ; l'employeur ne peut pas lui imposer le respect a priori d'horaires de travail.

En revanche, il continue de bénéficier des garanties légales prévues en matière de repos quotidien (11 heures) et hebdomadaire, de congés payés et de jours fériés chômés dans l'entreprise. Pour vérifier le respect de ces garanties, l'employeur doit s'assurer régulièrement :

- que la charge de travail du salarié est raisonnable et permet une bonne répartition dans le temps de son travail ;
- et de la bonne articulation entre l'activité professionnelle du salarié et sa vie personnelle.

La rémunération du salarié doit tenir compte de la charge de travail imposée et faire au moins l'objet d'un entretien annuel avec l'employeur (sauf conditions différentes prévues par accord ou convention applicable dans l'entreprise).

**Remarque** Au regard de l'exigence d'un suivi effectif et régulier de l'activité du salarié, l'organisation d'un seul entretien annuel de fin d'année paraît toutefois insuffisant. De nombreuses conventions de forfait, qui prévoient pourtant un entretien annuel, ont été annulées en raison d'un manquement à l'obligation de suivi régulier (Cass. soc., 17 janv. 2018, n° 16-15.124). Pour qu'elle soit valide, il faudra donc, par exemple, créer des procédures d'alerte à l'initiative du salarié ou mettre en place des entretiens périodiques (au moins un par trimestre) pour apprécier l'activité du salarié. Ces solutions, particulièrement contraignantes, peuvent parfois faire douter de l'intérêt de recourir au dispositif du forfait jours (comparaison entre, d'un côté, les avantages de bornes horaires allégées et, de l'autre, les exigences et contraintes inhérentes à la protection de la santé et au droit au repos des salariés).

Enfin, le salarié bénéficie d'un certain de nombre de jours de repos, prévus à l'avance. Toutefois, celui-ci peut renoncer à une partie de ses jours de repos mais, en contrepartie, il bénéficie d'une majoration de son salaire pour les jours de travail supplémentaires. Un accord doit alors être établi par écrit entre le salarié et l'employeur.

**IMPORTANT** Le plafond de 218 jours ne constitue donc pas la durée maximale du travail : c'est un seuil au-delà duquel le travail de jours supplémentaires est possible sous réserve de l'accord du salarié. En outre, l'accord collectif n'est pas indispensable à la validité de cette renonciation ; un avenant au contrat de travail conclu entre le salarié et l'employeur, suffit.

**2752 Décompte du temps de travail** – Dans le cadre du forfait en heures, qu'il soit hebdomadaire, mensuel ou annuel, la durée du travail des salariés doit être décomptée selon les règles de droit commun (enregistrement ou relevé quotidien et récapitulation hebdomadaire des heures travaillées). Les documents de décompte des heures travaillées doivent être tenus à la disposition de l'inspecteur du travail pendant 1 an.

**IMPORTANT** En pratique, le délai de prescription des actions en paiement des salariés étant de 3 ans, il est vivement conseillé de conserver ces documents durant le même délai.

Dans le cadre du forfait en jours, l'employeur doit décompter les jours ou demi-journées travaillées pendant la période de référence (qui correspond à l'année civile ou toute autre période de 12 mois consécutifs selon ce que prévoit l'accord collectif). Ces documents de décompte doivent être tenus à la disposition de l'inspecteur du travail pendant 3 ans.

**Remarque** Le bulletin de paie doit mentionner la nature et le volume du forfait auquel se rapporte le salaire des salariés dont la rémunération est déterminée sur la base d'un forfait hebdomadaire ou mensuel en heures, d'un forfait annuel en heures ou en jours.

## E. – TRAVAIL DES JOURS FÉRIÉS

### 📖 Sources

C. trav., art. L. 3133-1 à L. 3133-12 ; C. trav., art. D. 3133-1

**2753** Le Code du travail énumère les jours fériés : 1<sup>er</sup> janvier, lundi de Pâques, 1<sup>er</sup> mai, 8 mai, Ascension, lundi de Pentecôte, 14 juillet, Assomption (15 août), Toussaint, 11 novembre, 25 décembre.

**Remarque** Certaines spécificités locales peuvent prévoir que d'autres jours sont fériés comme le vendredi saint et le 26 décembre en Alsace-Moselle.

Parmi les fêtes légales, seul le **1<sup>er</sup> mai est obligatoirement chômé** pour tous les salariés (toutes entreprises et catégories confondues). Les **autres jours fériés** sont chômés si des dispositions en ce sens sont prévues :

- par accord d'entreprise ou d'établissement (ou, à défaut, par convention ou accord de branche) ;
- ou, en l'absence d'accord ou de convention, par l'employeur.

Par exception, le travail le 1<sup>er</sup> mai n'est prévu que dans les secteurs qui, en raison de la nature de leur activité, ne peuvent pas interrompre le travail (hôpitaux, transports publics...).

Le salarié ne peut (et n'est pas tenu de) récupérer les heures de travail non effectuées pendant un jour férié chômé. Le salarié ne peut prétendre à aucun jour de congé supplémentaire si un jour férié chômé tombe un jour habituellement non travaillé (sauf si des dispositions conventionnelles le prévoient).

**2754 Régime** – Si le jour férié chômé tombe un jour de repos habituel dans l'entreprise, il n'a aucune incidence particulière sur le salaire et il n'ouvre pas droit à un repos complémentaire. À l'inverse, si le jour férié chômé tombe un jour qui aurait dû être travaillé, le salaire habituel est maintenu lorsque le salarié totalise au moins 3 mois d'ancienneté dans l'entreprise ou l'établissement (sauf pour le 1<sup>er</sup> mai, maintien dès le premier jour de travail).

Lorsque le jour férié est travaillé, le salarié perçoit sa rémunération habituelle : seul le 1<sup>er</sup> mai ouvre droit à une **majoration à 100 %**. Cependant, la plupart des conventions collectives donnent droit à des dispositions plus favorables (majorations ou récupération).

**2755 Journée de solidarité** – La journée de solidarité prend la forme d'une **journée de travail supplémentaire par an non rémunérée**. Elle donne lieu à la prise en charge par l'employeur d'une « contribution solidarité autonomie ». Elle peut être mise en œuvre par :

- soit le **travail d'un jour férié précédemment chômé** autre que le 1<sup>er</sup> mai ;
- soit le travail d'une journée de RTT prévue dans le cadre d'un accord d'aménagement du temps de travail ;
- soit tout autre mode d'organisation permettant le travail de 7 heures précédemment non travaillées (travailler un samedi, par exemple).

Les conditions d'accomplissement de cette journée sont fixées par accord d'entreprise ou d'établissement (ou, à défaut, par convention ou accord de branche) ou, en l'absence d'accord ou de convention, par l'employeur après consultation des représentants du personnel s'ils existent.

La journée de solidarité **ne donne pas lieu à rémunération**, dans la limite :

- de **7 heures pour les salariés mensualisés**, réduites proportionnellement à la durée contractuelle en cas de travail à temps partiel ;
- ou d'une journée de travail pour le salarié qui travaille au forfait jours.

Enfin, les heures travaillées durant la journée de solidarité ne sont pas considérées comme des heures supplémentaires (ou complémentaires).

## F. – TRAVAIL À TEMPS PARTIEL

### 📖 Sources

C. trav., art. L. 3123-1 et s. ; C. trav., art. R. 3123-1 à D. 3123-3, R. 3124-5

**2756** Est considéré comme salarié à temps partiel le salarié dont la durée du travail est **inférieure à la durée légale ou conventionnelle du travail** prévue pour le salarié à temps plein sur la semaine (35 heures), le mois (151,67 heures) ou l'année (1 607 heures). Le plus souvent, le temps partiel est cependant aménagé dans le cadre hebdomadaire.

**Remarque** Pour mesurer les durées de travail, il doit être tenu compte des périodes assimilées à du temps de travail effectif (congés payés, congés d'ancienneté...). À l'inverse, il n'est pas tenu compte des absences autorisées ou des arrêts maladie.

**2757 Durée minimale hebdomadaire** – Le salarié à temps partiel doit respecter une durée minimale de travail. Cette durée est fixée par convention ou **accord de branche étendu** ou, à défaut à :

- **24 heures par semaine** (ou la durée mensuelle équivalente, soit 104 heures) ;
- ou la durée équivalente en cas de répartition de la durée du travail sur une période supérieure à la semaine et au plus égale à l'année.

Si la convention ou l'accord de branche étendu fixe une durée minimale inférieure à 24 heures par semaine, ce texte doit alors déterminer :

- les **garanties** prévoyant la mise en œuvre d'horaires réguliers ;
- les garanties permettant au salarié de **cumuler plusieurs activités**, afin d'atteindre une durée globale d'activité correspondant à un temps plein ou au moins égale à 24 heures par semaine ;
- les modalités selon lesquelles les horaires de travail des salariés sont **regroupés** sur des journées ou des demi-journées régulières ou complètes (sachant que ces modalités sont en priorité définies par accord d'entreprise ou d'établissement et, à défaut, par accord de branche étendu).

Toutefois, certaines situations permettent au salarié de bénéficier de **dérogations à la durée minimale de travail** et, donc, de travailler moins de 24 heures (par exemple, à la demande écrite du salarié en raison de contraintes personnelles ou pour lui permettre un cumul d'emplois, signature d'un CDD pour une durée maximale de 7 jours ou justifié par le remplacement d'un salarié, etc.).

**2758 Mise en place** – Si l'employeur souhaite instaurer du travail à temps partiel dans l'entreprise, il doit respecter les conditions prévues par convention ou accord d'entreprise ou d'établissement (ou, à défaut, par convention ou accord de branche étendu).

À défaut de convention ou d'accord, l'employeur fixe **directement** les horaires de travail, dans le respect de la **durée minimale de travail hebdomadaire obligatoire**, après **avis** des représentants du personnel, s'ils existent. Dans les entreprises dépourvues d'institutions représentatives du personnel, des horaires à temps partiel peuvent être pratiqués à **l'initiative de l'employeur** ou à la demande des salariés, **après information de l'inspection du travail**.

**Remarque** L'information de l'inspection du travail n'est obligatoire que lorsque l'entreprise recourt **pour la première fois** au temps partiel.

L'employeur peut proposer un temps partiel, soit dès la procédure d'embauche, soit à un salarié de l'entreprise qui travaille à temps plein, ce qui constitue une modification de son contrat de travail. Le salarié à temps plein à qui l'employeur propose de passer à temps partiel n'est donc pas obligé d'accepter la proposition : son refus n'est pas une faute, et ne peut en aucun cas justifier une sanction ou un licenciement.

Le contrat à temps partiel doit être **écrit** ; l'absence d'écrit fait présumer que ce dernier a été conclu pour un horaire à temps complet. En d'autres termes, si le salarié demande le paiement de 35 heures hebdomadaires, il appartiendra à l'employeur de prouver :

- la durée exacte du travail du salarié (plannings hebdomadaires contresignés, relevés de badgeage...);
- le fait que le salarié n'est pas dans l'impossibilité de prévoir à quel rythme il travaille et qu'il n'est pas dans l'obligation de se tenir en permanence à la disposition de l'employeur.

**Remarque** Ainsi, par exemple, un salarié qui n'est pas avisé du nombre d'heures à effectuer et de leur répartition au sein du mois, peut solliciter la requalification de son contrat à temps plein à temps partiel.

Qu'il soit à durée déterminée ou indéterminée, le contrat de travail à temps partiel doit **impérativement mentionner** :

- la qualification du salarié ;
- les éléments de la rémunération ;
- la durée de travail hebdomadaire ou mensuelle prévue ;
- la répartition de la durée du travail entre les jours de la semaine ou entre les semaines du mois (sauf si la répartition des horaires de travail est prévue, par convention ou accord, sur une période supérieure à la semaine) ;
- les cas dans lesquels cette répartition peut être modifiée ainsi que la nature de cette modification ;
- les modalités de communication des horaires par écrit au salarié (remise de plannings, par exemple) pour chaque journée travaillée ; en effet, le Code du travail n'oblige pas l'employeur à mentionner les horaires de prise et de fin de poste. En cas de contractualisation des horaires, l'employeur devra obtenir l'accord du salarié pour toute modification ;
- les limites dans lesquelles peuvent être effectuées des heures complémentaires au-delà de la durée de travail fixée par le contrat.

**IMPORTANT** L'employeur qui omet d'établir un contrat de travail comportant la durée du travail de référence, la répartition de la durée du travail entre les jours de la semaine ou les semaines de mois et les limites dans lesquelles peuvent être effectuées des heures complémentaires s'expose à une amende de 1 500 € maximum.

En cours d'exécution du contrat, l'employeur ne peut demander à modifier les horaires de travail du salarié que si les cas et la nature des modifications sont prévus par le contrat de travail. Toutefois, même dans cette hypothèse, le salarié peut, par exception, refuser ces modifications s'il justifie auprès de l'employeur que le changement proposé est incompatible avec :

- soit des **obligations familiales impérieuses** (par exemple garde d'enfant pour un parent isolé, nécessité d'assister un membre de la famille gravement malade ou dépendant) ;
- soit la poursuite de ses études (enseignement scolaire ou supérieur) ;
- soit l'**accomplissement d'une activité fixée par un autre employeur** ;
- ou d'une **activité professionnelle non salariée**.

**Remarque** Quoi qu'il en soit, l'employeur qui souhaite modifier la répartition des horaires de travail doit prévenir le salarié en respectant un **délai de prévenance minimum**. Ce délai, d'au moins 3 jours ouvrés, peut être fixé par convention ou accord d'entreprise ou d'établissement (ou, à défaut, convention ou accord de branche étendu). Si le délai de prévenance est inférieur à 7 jours ouvrés, la convention ou l'accord doit prévoir des contreparties. À défaut de convention ou d'accord fixant le délai de prévenance du salarié, celui-ci est de 7 jours ouvrés minimum.

**2759 Heures complémentaires** – Les heures complémentaires sont les heures réalisées au-delà de la durée fixée contractuellement ; elles donnent lieu à majoration de salaire (V. 2760). Le principe du recours aux heures complémentaires doit être expressément prévu au contrat. Si c'est le cas, l'employeur peut imposer au salarié des heures complémentaires dans une **double limite** :

- les heures complémentaires **ne doivent pas porter la durée du travail du salarié au niveau de la durée légale (ou conventionnelle) du travail** : le salarié à temps partiel (heures complémentaires comprises) ne peut donc pas travailler à temps complet même de façon temporaire. Le cas échéant, le contrat peut être requalifié en contrat à temps plein dès lors que le juge constate que le salarié a travaillé à temps plein ;
- les heures complémentaires ne peuvent être effectuées, en l'absence de dispositions conventionnelles d'entreprise ou, à défaut, de branche, que **dans la limite de 1/10<sup>e</sup> de la durée hebdomadaire ou mensuelle de travail** prévue dans le contrat de travail. Concrètement, un salarié employé sur la base d'un horaire hebdomadaire de 30 heures ne pourra pas accomplir plus de 3 heures complémentaires. Ce plafond peut être porté **au 1/3 de la durée prévue au contrat** par accord collectif d'entreprise ou, à défaut, de branche.

**Remarque** En principe, il convient de prévenir au moins **3 jours à l'avance** le salarié de la date à laquelle on souhaite lui faire effectuer des heures complémentaires. À défaut, le salarié sera autorisé à les refuser. De même, le refus du salarié est justifié si les heures complémentaires sont accomplies au-delà des limites fixées par le contrat de travail.

Le décompte de ces heures complémentaires se fait dans le cadre de la semaine civile. Il n'est pas possible de reporter d'une semaine sur l'autre les heures complémentaires non utilisées.

**2760 Majoration de rémunération** – Si toute heure complémentaire accomplie donne lieu à une **majoration de salaire**, son taux de majoration peut être fixé par convention ou accord de branche étendu, **sans être inférieur à 10 %**. À défaut de convention ou d'accord, le taux de majoration est fixé à :

- **10 % pour chaque heure complémentaire accomplie dans la limite de 1/10<sup>e</sup> de la durée de travail** fixé dans le contrat ;
- **25 % pour chaque heure accomplie au-delà de 1/10<sup>e</sup> (et dans la limite de 1/3)**.

**Remarque** Sur la réduction des cotisations salariales d'assurance vieillesse et de retraite complémentaire applicable à la rémunération des heures complémentaires (V. 2743).

**2761 Augmentation de la durée contractuelle** – Lorsque, pendant une **période de 12 semaines consécutives** ou pendant **12 semaines au cours d'une période de 15 semaines**, l'horaire moyen réellement accompli par un salarié a **dépassé de 2 heures au moins par semaine** l'horaire prévu dans son contrat, celui-ci est de **plein droit modifié**, sous réserve d'un préavis de 7 jours et sauf opposition du salarié intéressé. L'horaire modifié est égal à l'horaire antérieurement fixé **auquel est ajoutée la différence entre cet horaire et l'horaire moyen réellement accompli**. Le dépassement d'au moins 2 heures doit être calculé en fonction de l'horaire moyen réalisé par le salarié sur toute la période de référence. Il n'est pas exigé qu'au cours de chacune des 12 semaines, le salarié ait dépassé de plus de 2 heures l'horaire convenu.

**IMPORTANT** Cette hypothèse ne doit pas être confondue avec celle autorisant l'employeur, par **avenant au contrat de travail**, à **augmenter temporairement la durée de travail** fixée par le contrat. Cette possibilité doit **nécessairement être prévue par convention ou un accord de branche étendu** qui prévoit notamment :

- le **nombre maximal d'avenants** pouvant être conclus, dans la limite de 8 par an et par salarié, en dehors des cas de remplacement d'un salarié absent nommément désigné ;

– et la **majoration salariale** éventuelle des heures effectuées dans le cadre de cet avenant ;  
Les heures complémentaires accomplies au delà de la durée déterminée par l'avenant donnant lieu à une majoration salariale qui ne peut être inférieure à 25 %.

**2762 Egalité des droits** – Le salarié à temps partiel bénéficie des mêmes droits que ceux reconnus au salarié à temps complet. Ainsi, pour les droits liés à l'ancienneté, la durée de celle-ci est décomptée comme si le salarié était occupé à temps complet.

Compte tenu de la durée de son travail et de son ancienneté dans l'entreprise, la **rémunération** du salarié à temps partiel est **proportionnelle** à celle du salarié qui, à qualification égale, occupe à temps complet un emploi équivalent dans l'établissement ou l'entreprise. Plus largement, **tous les avantages présentant le caractère d'une rémunération doivent être versés au salarié à temps partiel en proportion de sa durée du travail.**

**Exemple** Ainsi, le salarié à temps partiel bénéficie proportionnellement à la durée de son temps de travail d'une prime familiale et d'une indemnité de résidence. Lorsque la prime est conditionnée à l'atteinte d'objectifs, ceux-ci doivent être fixés au regard de la durée du travail du salarié.

En revanche, lorsqu'un accord collectif ouvre à l'ensemble des salariés sans distinction une **prime forfaitaire**, les salariés à temps partiel ont droit au même montant que les salariés à temps complet.

**Remarque** On retrouve la même distinction entre somme proportionnelle et forfaitaire pour le calcul de l'indemnité conventionnelle de licenciement. En effet, en l'absence de toute précision dans la convention collective, le principe de proportionnalité s'applique **de plein droit** pour le calcul de cette indemnité versée à un salarié licencié ayant travaillé à temps plein et à temps partiel. En revanche, dans le silence de la convention collective, il n'y a pas lieu de proratiser le plafond conventionnel qui présente un caractère « forfaitaire » et joue à l'identique que le salarié soit à temps partiel ou à temps complet.

## G. – COMPTE ÉPARGNE-TEMPS

### 📖 Sources

C. trav., art. L. 3151-1 à L. 3153-2 ; C. trav., art. D. 3154-1 à D. 3154-6

**2763 Objet** – Le compte-épargne temps (CET) permet **d'accumuler des droits à congé rémunéré** ou de bénéficier d'une rémunération, immédiate ou différée, en contrepartie des périodes de congé ou de repos non pris ou des sommes qu'il y a affectées. Ce dispositif est adapté aux entreprises qui pratiquent un grand nombre d'heures supplémentaires : ces heures alimentent un compte, dans le but d'une prise de congés futurs ou d'un versement à une date ultérieure des salaires correspondants.

Le CET peut donc être utilisé **à court terme** pour bénéficier d'un complément de rémunération, financer un projet personnel du salarié (congé de longue durée indemnisé) ou **à très long terme** pour préparer un dispositif anticipé de départ à la retraite.

**Remarque** Seuls les salariés intéressés par l'utilisation du CET peuvent en réclamer le bénéfice, l'employeur ne peut en aucun cas l'imposer.

Il s'agit d'un **dispositif conventionnel** dont les modalités doivent être mises en œuvre par accord collectif (convention ou accord d'entreprise ou d'établissement ou, à défaut, convention ou accord de branche) qui prévoit notamment :

- les conditions et les limites de l'alimentation en temps (heures de repos, jours de RTT, congés de fractionnement, 5<sup>e</sup> semaine de congés payés) ou en argent (majorations des heures supplémentaires, sommes issues de l'intéressement) ;
- les conditions dans lesquelles les droits affectés sont utilisés à l'initiative du salarié ;
- les conditions d'utilisation des droits qui ont été affectés à l'initiative de l'employeur ;
- les modalités de gestion du compte : en temps ou en argent ;
- éventuellement, les conditions de transfert des droits vers un autre employeur ;
- la durée minimale d'ancienneté requise dans l'entreprise pour que le bénéfice du compte épargne temps soit ouvert.

**IMPORTANT** Les droits acquis dans le cadre d'un CET sont **assurés contre le risque de non-paiement** comme les salaires, en cas de redressement ou de liquidation judiciaire, dans la limite de 81 048 € en 2019 (6 fois le plafond mensuel retenu pour le calcul des contributions au régime d'assurance chômage) par salarié. Un dispositif d'assurance ou de garantie financière prévu par l'accord collectif ou, à défaut, mis en place par l'employeur doit couvrir les droits acquis au-delà de ce montant.

## II. Congés

### A. – CONGÉS PAYÉS

#### 📖 Sources

C. trav., art. L. 3141-1 à L. 3141-31 ; C. trav., art. D. 3141-1 à D. 3141-8

**2764 Acquisition** – Tout salarié, quels que soient la durée de son contrat, ses temps et horaire de travail et son ancienneté, a droit à des **jours de congés payés par son employeur**. Pendant cette période, le salarié n'a pas le droit de travailler pour le compte d'un autre employeur ni d'avoir une quelconque activité rémunérée.

Que le salarié travaille à temps plein ou à temps partiel, il acquiert **2,5 jours ouvrables par mois de travail effectif** chez le même employeur, soit 30 jours ouvrables (5 semaines) pour une année complète de travail. L'année complète de travail est déterminée à partir d'une période de référence, fixée du 1<sup>er</sup> juin de l'année précédente au 31 mai de l'année en cours.

Lorsque le nombre de jours de congés acquis n'est pas un nombre entier, la durée du congé est portée au nombre entier immédiatement supérieur.

**Remarque** Des conventions collectives prévoient l'attribution de **congés supplémentaires** liés à l'âge, à l'ancienneté ou au handicap du salarié. Par ailleurs, l'employeur est en droit de calculer les jours de congés en jours ouvrés, à condition que ce mode de calcul garantisse au salarié des droits à congés au moins égaux à ceux résultant du calcul en jours ouvrables.

La durée du congé est **directement** fonction du nombre de jours effectivement consacrés au travail, de sorte que, sauf dispositions conventionnelles plus favorables, les absences sont en principe déduites. Ainsi, le salarié dont le contrat de travail est **suspendu** n'acquiert pas de droits à congés pendant la durée de son absence. Toutefois, pour l'acquisition du droit à congés payés, sont notamment **assimilées** à un mois de travail effectif, outre les périodes équivalentes à 4 semaines ou à 24 jours de travail effectivement travaillées et :

- les périodes de congés payés elles-mêmes ;
- les périodes de congé de maternité, de paternité et d'accueil de l'enfant et d'adoption ;
- les contreparties obligatoires en repos liées à l'accomplissement d'heures supplémentaires au-delà du contingent annuel ;
- les jours de repos accordés au titre d'un accord d'aménagement du temps de travail ;
- les périodes d'arrêt de travail pour cause d'accident du travail, d'accident de trajet ou de maladie professionnelle (dans la limite d'une durée ininterrompue d'un an) ;
- la « journée défense et citoyenneté » ;
- les périodes de congé de formation ;
- les congés pour événements familiaux (mariage, Pacs, naissance...) ;
- les périodes assimilées conventionnellement à ces situations.

**En pratique** L'assimilation résulte de divers textes. Il est donc conseillé, **pour chaque type d'absence, de consulter la législation afin de déterminer si elle doit ou non être assimilée à une période de travail effectif pour la détermination de la durée du congé.**

**Remarque** La condition imposant aux salariés d'avoir effectué, chez le même employeur, au minimum 1 an ou 10 jours de travail effectif ou assimilé pour ouvrir droit à des congés payés a été supprimée. Désormais, les congés peuvent être pris dès l'embauche, sans attendre la fin de la période de référence, dans le respect des périodes de prise des congés et de l'ordre des départs.

**2765 Départ en congés** – La période de prise des congés peut être fixée par voie conventionnelle. À défaut, contrairement à ce qui est souvent pratiqué, il **appartient légalement à l'employeur d'organiser les départs en congés**.

Dans ce cas, celui-ci fixe dans un premier temps, après consultation des représentants du personnel s'ils existent, la période ordinaire des congés dans l'entreprise. Cette période, qui inclut celle s'écoulant du 1<sup>er</sup> mai au 31 octobre, doit être portée à la connaissance du personnel (par exemple par voie d'affichage), **2 mois au moins** avant son ouverture.

**Remarque** Dès lors, si, le plus souvent, le salarié informe l'employeur des dates de congés qu'il souhaite prendre, l'employeur qui respecte ces règles peut refuser de les lui accorder. Le congé est alors pris à une autre date. L'employeur peut aussi imposer au salarié de prendre des jours de congés.

La **répartition des congés** doit respecter les règles d'ordre public suivantes :

- un maximum de 24 jours ouvrables peut être pris d'affilé : la **5<sup>e</sup> semaine** doit, sauf dérogations individuelles (contraintes géographiques ou familiales particulières), être donnée **séparément** ;

- le congé payé **ne dépassant pas 12 jours ouvrables** doit être **continuet** attribué au cours de la période légale des congés payés ;
- un congé **de plus de 12 jours ouvrables** peut être **fractionné** par l'employeur avec l'accord du salarié (V. **2767**) : dans ce cas, 12 jours de congés doivent être pris en continu entre 2 jours de repos hebdomadaires nécessairement entre le 1<sup>er</sup> mai et le 31 octobre.

Dans un deuxième temps, à défaut de dispositions conventionnelles d'entreprise ou de branche, il fixe l'**ordre des départs en congé** après avis des représentants du personnel, s'ils existent.

Pour le fixer, l'employeur doit tenir compte des critères suivants :

- **situation de famille** des bénéficiaires (notamment les possibilités de congé, dans le secteur privé ou la fonction publique, de l'époux (se) ou du partenaire lié par un pacte civil de solidarité (Pacs), la présence au sein du foyer d'un enfant ou d'un adulte handicapé ou d'une personne âgée en perte d'autonomie) ;
- **durée de service** chez l'employeur ;
- **activité chez un ou plusieurs autres employeurs.**

Les conjoints et personnes liées par un Pacs qui travaillent dans la même entreprise ont droit à un **congé simultané**.

L'**ordre et la date du départ** doivent être **communiqués** par l'employeur à **chaque salarié, par tout moyen, (par exemple par voie d'affichage) au moins 1 mois à l'avance.**

**IMPORTANT** L'obligation d'informer les salariés de la période de prise des congés au moins 2 mois avant l'ouverture de cette période et celle de communiquer à chaque salarié l'ordre des départs au moins 1 mois avant son départ font partie des **diligences** qui s'imposent légalement à l'employeur pour s'assurer effectivement de la prise des congés payés. En effet, pour prétendre à une indemnisation des congés non pris, il n'appartient pas au salarié de rapporter la preuve que l'employeur l'avait mis dans l'impossibilité de prendre ses congés : c'est à l'employeur de s'assurer qu'il a satisfait à l'ensemble des obligations qui lui incombent en vue de **garantir la prise effective** des droits à congés (Cass. soc., 13 juin 2012, n° 11-10.929). En d'autres termes, l'employeur doit toujours être en mesure de prouver qu'il a permis au salarié de prendre ses congés payés.

**2766 Fermeture de l'entreprise** – À la prise échelonnée des congés, l'employeur peut préférer la fermeture de l'entreprise, cette modalité pouvant être choisie **pour la totalité ou pour une partie seulement des congés payés**. Lorsqu'elle est légalement prise, la décision de fermeture **s'impose aux salariés** qui ne peuvent exiger de prendre leurs congés à une autre date que celle retenue par l'employeur.

Cependant, même lorsque la fermeture concerne la totalité des congés, celle-ci s'opère nécessairement **en deux fois** : 24 jours ouvrables pour le congé principal, 6 jours ouvrables pour la 5<sup>e</sup> semaine.

**Remarque** La fermeture pendant 30 jours ouvrables consécutifs peut être envisagée, mais chaque salarié doit alors donner son **accord exprès**. À défaut, les salariés opposés à la formule devront être indemnisés pour les jours excédant 24 et autorisés à prendre à un autre moment leur 5<sup>e</sup> semaine.

En outre, la fermeture de l'entreprise **ne dispense pas l'employeur** :

- d'informer les salariés des dates de congés au moins un mois avant la fermeture ;
- d'accorder au moins 12 jours consécutifs de congés au cours de la période légale des congés (1<sup>er</sup> mai – 31 octobre) ;
- de tenir compte des jours fériés compris dans la période de fermeture ;
- et d'accorder, s'il y a lieu, les jours supplémentaires liés au fractionnement du congé principal (V. **2767**).

**2767 Congés fractionnés** – Le fractionnement du **congé principal** (24 jours ouvrables) ouvre droit à des jours de congé **supplémentaires**. Il est en effet attribué, à défaut de dispositions conventionnelles d'entreprise ou de branche :

- **2 jours** ouvrables de congés supplémentaires si le nombre de jours de congés pris **en dehors de la période légale** (1<sup>er</sup> mai – 31 octobre), en une ou plusieurs fois, est **au moins égal à 6** ;
- **1 jour** si le congé pris **en dehors de la période légale** comporte **3, 4 ou 5 jours**.

Ni ces jours supplémentaires, ni la 5<sup>e</sup> semaine ne sont pris en compte pour l'ouverture du droit à ce supplément.

**Exemple** 1. Un salarié qui a droit à l'intégralité du congé légal (30 jours ouvrables), prend 18 jours de congé au mois d'août, 6 jours en février et la 5<sup>e</sup> semaine en avril. Il a droit à 2 jours de congés supplémentaires.

2. Un salarié prend 20 jours de congé en juillet, et prend en décembre les 4 jours qui lui restent sur son congé principal associés à la 5<sup>e</sup> semaine. Il bénéficie d'un jour de congé supplémentaire.

3. Un salarié prend 18 jours de congé au mois d'août, 6 jours au mois d'octobre et la 5<sup>e</sup> semaine en février. Il n'a droit à aucun supplément de congé.

En outre, le droit aux jours supplémentaires naît **du seul fait du fractionnement**. En effet, même dans le cas où l'employeur en est à l'origine, le salarié qui, avec son accord, prend ses congés de façon fractionnée, a droit aux jours supplémentaires prévus par la loi à partir du moment où il ne renonce pas **expressément et individuellement** au bénéfice de ces jours.

**Remarque** Des **dérogations** à cette règle sont admises. Elles peuvent résulter :



- soit d'un **accord collectif** (subordonnant, par exemple, le bénéfice du fractionnement à la renonciation aux jours supplémentaires), sachant que de telles exceptions s'apprécient **strictement** (Cass. soc., 10 oct. 2018, n° 17-17.890) ;
- soit d'un **accord individuel** avec le salarié qui renonce aux jours supplémentaires, sachant que, comme vu précédemment, une telle renonciation ne se présume pas. Elle doit être individuelle, expresse et non équivoque.

**En pratique** D'une manière générale, il faut souligner les possibilités pratiques d'aménagements de gré à gré entre salariés et employeurs. La plupart du temps, en dehors des contextes industriels, il est d'usage que le salarié soumette ses souhaits à son employeur. En aucun cas toutefois le salarié ne saurait prendre ses congés à une date ou pour une durée fixée unilatéralement par lui sans une **autorisation préalable** de son employeur.

En revanche, le fractionnement de la 5<sup>e</sup> semaine de congés n'ouvre pas droit aux jours de repos supplémentaires.

**2768 Congés non pris** – Pour répondre à des besoins particuliers, la loi autorise **exceptionnellement**, à certaines conditions, le **report** (ou la capitalisation) d'une partie des congés payés. En effet, par exemple, lorsque le salarié fait l'objet d'une indisponibilité prolongée pour maladie ou accident, il peut arriver que l'arrêt de travail couvre la totalité de la période de congés et que l'intéressé se trouve, de ce fait, empêché de faire valoir ses droits à congés.

Dans ce cas, les congés payés acquis doivent être reportés **après la date de reprise du travail**, que l'origine de la maladie ou de l'accident soit professionnelle ou non. Ceux-ci doivent être pris après le retour du salarié dans l'entreprise, même si la période de congés est close.

**Remarque** On rappelle également que, lorsqu'un **compte épargne-temps** a été institué dans l'entreprise, les salariés peuvent y capitaliser certains de leurs droits à congés (V. **2763**).

**2769 Indemnité compensatrice de congés payés** – Pour couvrir la période de congés au cours de laquelle le contrat de travail est **suspendu**, le salarié perçoit une indemnité de congés payés qui est fonction de son salaire habituel. Sauf mode de calcul plus favorable au salarié prévu par un usage ou dans le contrat de travail, cette indemnité est calculée en retenant la solution **la plus avantageuse** pour le salarié entre :

- la **rémunération qui aurait été perçue** pendant le congé si le salarié avait continué à travailler ;
- une **indemnité égale au 1/10<sup>e</sup> de la rémunération totale brute** perçue par le salarié pendant la période de référence (1<sup>er</sup> juin-31 mai) ; la rémunération brute de référence inclut le salaire de base et les accessoires du salaire (prime de production, prime de risque lié à l'emploi, majorations pour heures supplémentaires, avantages en nature, indemnité de fin de contrat à durée déterminée...).

**Exemple** Un salarié a perçu 21 840 € bruts au cours de la période de référence prise en compte pour le calcul des indemnités (1 820 € par mois). S'il prend 2 semaines de congés payés, les calculs sont les suivants :

- Méthode du maintien de salaire : en tenant compte de l'horaire réel du mois (7 heures par jour) au cours d'un mois qui comporte 21 jours ouvrés (attention, ce nombre varie chaque mois), le nombre réel d'heures travaillées dans le mois est fixé à 147 heures (21 x 7) et le nombre d'heures non travaillées en raison des congés payés à 70 heures (10 x 7), d'où  $1\ 820 \times (7 \times 10) / (7 \times 21) = 866,66 \text{ €}$  ;
- Méthode du 1/10<sup>e</sup> :  $(21\ 840/10) = 2\ 184 \text{ €}$  pour une durée de 30 jours ouvrables (ou 25 jours ouvrés). Pour une fraction de 2 semaines de congés, en jours ouvrables (soit 12 jours) :  $(21\ 840/10) \times (12/30) = 873,60 \text{ €}$ . Le salarié perçoit donc le montant le plus favorable, soit 873,60 € pour ses 2 semaines de congés payés.

## B. – CONGÉ DE MATERNITÉ

### 📄 Sources

C. trav., art. L. 1225-5 et L. 1225-6, L. 1225-16 à L. 1225-28 ; C. trav., art. R. 1225-1 et s., R. 4624-31 ; CSS, art. L. 313-1

**2770 Durées** – La salariée enceinte, quels que soient son ancienneté et le type de contrat, bénéficie d'un congé de maternité **avant et après** la date présumée de son accouchement ; congé pendant lequel son contrat est **suspendu**. Celui-ci comporte une période de congé prénatal et un congé postnatal dont la durée varie en fonction du nombre d'enfants à naître et du nombre d'enfants déjà à charge :

Nombre d'enfants à naître	Nombre d'enfants déjà à charge	Durée du congé prénatal	Durée du congé postnatal	Durée totale du congé de maternité
1	0 ou 1	6 semaines	10 semaines	16 semaines
1	2 ou plus	8 semaines	18 semaines	26 semaines
2	Peu importe le nombre	12 semaines	22 semaines	34 semaines
3 ou plus	Peu importe le nombre	24 semaines	22 semaines	46 semaines

Des **dispositions conventionnelles** peuvent prévoir des durées de congé plus importantes. De plus, en cas de maladie de la mère due à la grossesse ou aux suites de l'accouchement, et **attestée par un certificat médical**,

la durée du congé de maternité est **augmentée** de 2 semaines avant la date présumée de l'accouchement et de 4 semaines après l'accouchement (congé pathologique).

Sous réserve de l'avis favorable du médecin qui suit sa grossesse, la salariée peut demander à **réduire son congé prénatal**, dans la limite de 3 semaines. Dans ce cas, le congé postnatal est augmenté de la même durée. Par exemple, la salariée enceinte de son premier enfant peut débuter son congé 3 semaines avant la date présumée de son accouchement et reprendre le travail 13 semaines après la naissance de l'enfant.

**2771 Indemnisation** – Pendant le congé de maternité et sous certaines conditions, la salariée enceinte perçoit des **indemnités journalières d'assurance maternité** versées par la sécurité sociale qui garantissent l'intégralité du salaire net jusqu'au plafond de la sécurité sociale. En revanche, elle n'est en principe plus rémunérée par l'employeur. Cependant, une **disposition conventionnelle** peut prévoir le maintien de tout ou partie du salaire pendant le congé de maternité, sous déduction des indemnités journalières d'assurance maternité versées par la sécurité sociale.

L'employeur peut alors être **subrogé** dans les droits de la salariée et percevoir directement, en lieu et place de celle-ci, les indemnités journalières qui lui sont dues par la caisse pour toute la durée du congé.

**2772 Protection spécifique de la salariée enceinte** – Avant même le début du congé de maternité, dès lors que l'employeur a connaissance de la grossesse d'une salariée, celui-ci ne peut la licencier, sauf s'il justifie :

- soit d'une **faute grave** de la salariée, à condition qu'elle ne soit pas liée à sa grossesse ;
- soit de son **impossibilité de maintenir ce contrat** pour un motif étranger à la grossesse ou à l'accouchement, par exemple en cas de motif économique justifiant la suppression du poste (fermeture d'entreprise, compression de personnel, suppression de services, réorganisation de l'entreprise).

**IMPORTANT** Sous peine de nullité du licenciement, l'employeur doit préciser dans la lettre de licenciement les raisons rendant impossible le maintien du contrat (Cass. soc., 3 nov. 2016, n° 15-15.333), sachant que la simple invocation d'une cause économique ne caractérise pas à elle seule cette impossibilité, celle-ci devant être établie et expliquée. Ainsi, la possibilité de licencier une salariée enceinte n'est pas totalement exclue, sous réserve de tenir compte de l'approche protectrice développée par la Cour de cassation.

Par conséquent, en dehors de ces motifs, une procédure de licenciement en cours est **annulée** à condition que la salariée envoie à son employeur un certificat médical justifiant qu'elle est enceinte et indiquant la date présumée de l'accouchement. Le certificat est envoyé par lettre recommandée avec avis de réception, dans les 15 jours à compter de la notification du licenciement. La réintégration de la salariée enceinte dans l'entreprise doit avoir lieu au plus vite, après réception par l'employeur du certificat.

**Pendant le congé de maternité**, la salariée bénéficie d'une **protection absolue** (même en cas de faute grave ou de licenciement économique, notamment), dans le sens où, le licenciement ne peut ni être notifié à la salariée ni prendre effet pendant le congé, même s'il a été notifié avant le début du congé.

Cette protection absolue vaut que la salariée utilise ou non de son droit au congé.

**Remarque** Ainsi, par exemple, la salariée qui écourte son congé et reprend son activité 6 semaines après son accouchement alors qu'elle bénéficiait d'un droit à 10 semaines de congé reste totalement protégée jusqu'à l'expiration des 10 semaines.

**2773 Issue du congé** – À l'issue de son congé de maternité, la salariée **retrouve son emploi précédent ou un emploi similaire** assorti d'une rémunération au moins équivalente. Bien plus, afin de neutraliser tout effet négatif du congé de maternité sur l'évolution du salaire et à défaut d'accord collectif, celui-ci doit être majoré non seulement des **augmentations générales** de salaires qui ont été accordées pendant son absence, mais aussi de la **moyenne des augmentations individuelles** perçues pendant cette période par les salariés relevant de sa catégorie professionnelle (salariés de même coefficient dans la classification applicable à l'entreprise pour le même type d'emploi).

**IMPORTANT** L'employeur ne peut pas remplacer l'augmentation de salaire due à une salariée à son retour de congé de maternité par le versement d'une prime exceptionnelle. Ce faisant, l'employeur commet une faute, peu importe que la salariée y ait consenti (Cass. soc., 14 févr. 2018, n° 16-25.323). À l'inverse, il n'est pas tenu de maintenir le montant moyen des primes dont l'attribution est conditionnée à la présence de la salariée (primes d'assiduité ou de fin d'année).

Elle a également droit à un **entretien** avec son employeur consacré aux **perspectives d'évolution personnelle** (qualifications, changement de poste, promotion, etc.) et bénéficie d'une **visite médicale de reprise** du travail par le médecin du travail.

**IMPORTANT** Les conditions de tenue et de déroulement de ces entretiens professionnels, également proposés au salarié à l'issue d'un congé d'adoption (V. 2775), d'un congé parental d'éducation (V. 2781) ou d'un congé sabbatique (V. 2782), ont récemment été aménagées (C. trav., art. L. 6315-1 mod. L. n° 2018-771, 5 sept. 2018, art. 8). En effet, lors de cet entretien, en plus des informations relatives à la validation des acquis de l'expérience (VAE), sont communiquées à la salariée celles relatives :

- à l'activation du compte personnel de formation (CPF) et à son abondement par l'employeur ;
- au conseil en évolution professionnelle (CEP).

Cet entretien donne lieu à la rédaction d'un document dont une copie est remise à la salariée. De plus, à sa demande, il est possible d'organiser l'entretien **avant** une reprise de poste. Toutefois, même si l'esprit du texte est d'assouplir les conditions de cet entretien préparatoire à une reprise d'activité, aucune précision n'est donnée sur les effets d'un éventuel refus de l'employeur de l'organiser.

Enfin, pendant les **10 semaines qui suivent l'expiration du congé de maternité ou des congés payés pris immédiatement après le congé de maternité**, la protection prévue avant le début du congé est de nouveau applicable.

**Remarque** La salariée qui a rompu son contrat de travail à l'issue de son congé de maternité bénéficie d'une **priorité de réembauchage** pendant l'année suivant la rupture de son contrat pour un emploi vacant correspondant à sa qualification.

## C. – CONGÉ DE NAISSANCE ET D'ADOPTION

### 📖 Sources

C. trav., art. L. 1225-37 et s., L. 3142-1 à L. 3142-5 ; C. trav., R. 1225-9 à R. 1225-11

**2774 Congé de naissance** – Le congé de naissance est ouvert au salarié, sans condition d'ancienneté, pour chaque naissance survenue à son foyer (V. **2785**). Si celui-ci souhaite bénéficier de ce congé, l'employeur ne peut le lui refuser.

**Remarque** Si la mère de l'enfant n'y a pas droit car ce congé ne se cumule pas avec le congé de maternité, le congé de naissance se cumule avec le congé de paternité (V. **2776**).

La durée du congé est fixée à **3 jours ouvrables**, même en cas de naissances multiples. Il n'a pas à être nécessairement pris le jour de la naissance, mais seulement à une **date proche de l'événement** fixée en accord avec l'employeur. Pour justifier son droit à congé, le salarié remet à son employeur un document attestant de la naissance survenue à son foyer (acte de naissance).

Les jours d'absence n'entraînent aucune réduction de la rémunération du salarié et sont assimilés à des jours de travail effectif pour la détermination de la durée du congé payé annuel. Les heures supplémentaires sont également payées si elles sont habituellement travaillées au jour de l'absence.

**2775 Congé d'adoption** – L'adoption ouvre droit à un congé d'adoption, **calqué sur la partie postnatale du congé de maternité**. À cette occasion, les parents salariés ont droit à :

– un **congé de 3 jours rémunéré normalement par l'employeur** au moment de l'arrivée de l'enfant au sein du foyer ;

– un **congé rémunéré par la Sécurité sociale** dans les 4 mois de l'arrivée de l'enfant au sein du foyer.

Le point de départ du congé est celui de l'arrivée de l'enfant au foyer et non celui de l'adoption légale de l'enfant. Il peut toutefois débiter 7 jours calendaires avant l'arrivée de l'enfant. La durée légale du congé d'adoption varie en fonction du nombre d'enfants adoptés, du nombre d'enfants déjà à charge (avant adoption) et de l'éventuelle répartition du congé entre les parents :

Nombre	Nombres d'enfants	Durée du congé (pris entre les 2 parents salariés)	Durée du congé (réparti d'enfants adoptés déjà à charge par un seul parent)
1	0 ou 1	10 semaines	10 semaines + 11 jours
	2 ou plus	18 semaines	18 semaines + 11 jours
2 ou plus	Peu importe le nombre	22 semaines	22 semaines + 18 jours

Pour obtenir le congé d'adoption, le salarié doit avertir l'employeur par lettre recommandée avec avis de réception (ou remise contre récépissé). Le courrier précise le motif de son absence et la date à laquelle il sera mis fin à la suspension du contrat de travail. L'employeur ne peut pas refuser le bénéfice du congé d'adoption.

## D. – CONGÉ DE PATERNITÉ ET D'ACCUEIL DE L'ENFANT

### 📖 Sources

C. trav., art. L. 1225-35 et L. 1225-36 ; C. trav., art. D. 1225-8

**2776** Le père salarié et, le cas échéant, la personne salariée **vivant avec la mère** (partenaire de Pacs et concubin) peuvent bénéficier d'un **congé indemnisé** dans les mois suivant l'accouchement. Le congé est ouvert sans condition d'ancienneté, et quel que soit le type de contrat du travail (CDI, CDD ou contrat temporaire).

La durée du congé de paternité et d'accueil **n'est pas fractionnable** et est fixée à :

– **11 jours calendaires consécutifs** en cas de **naissance unique** ;

– **18 jours calendaires** consécutifs en cas de **naissances multiples**.

Ce congé peut succéder au congé de naissance de 3 jours ou être pris séparément.

Pour en bénéficier, le salarié doit avertir (éventuellement par oral) son employeur dans un délai d' **au moins 1 mois avant la date de début du congé**, même si l'enfant n'est pas encore né. Dès lors que ce délai est respecté, l'employeur ne peut pas s'opposer à la demande du salarié. Ce dernier précise également la date à laquelle il entend y mettre fin.

Sauf décès de la mère ou hospitalisation de l'enfant, le congé de paternité et d'accueil doit débuter dans les 4 mois qui suivent la naissance de l'enfant, mais il peut se poursuivre au-delà des 4 mois de l'enfant.

Sauf disposition conventionnelle, l'employeur n'a aucune obligation de maintenir la rémunération du salarié. Ce dernier perçoit en revanche des **indemnités journalières** versées par l'assurance maladie-maternité pendant la durée du congé.

**2777 Hospitalisation de l'enfant en unité spécialisée** – Lorsque l'état de santé de l'enfant nécessite, **après sa naissance**, son hospitalisation **immédiate** dans une unité de soins spécialisée, le congé de paternité est **prolongé de droit pendant la durée de l'hospitalisation**. L'indemnité journalière versée au titre du congé de paternité l'est également pendant la durée d'hospitalisation de l'enfant.

Cette mesure s'applique aux naissances intervenant à compter d'une date **fixée par décret non publié à ce jour et au plus tard à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2019**. Le décret doit en effet venir fixer la durée maximale du congé. Par ailleurs, un arrêté ministériel définira les unités de soins spécialisées concernées.

## E. – CONGÉ PARENTAL D'ÉDUCATION

### 📖 Sources

C. trav., art. L. 1225-47 à L. 1225-60 ; C. trav., art. R. 1225-12 et R. 1225-13

**2778 Salariés concernés** – Le congé parental d'éducation (CPE) ouvre au salarié **le droit d'interrompre ou de réduire son activité à la suite de la naissance ou de l'adoption d'un enfant**. Ce droit est ouvert à **tout salarié, quel que soit l'effectif de l'entreprise**, dès lors qu'il :

- justifie d'une **ancienneté minimale d'un an** dans l'entreprise, cette condition s'appréciant à la date de la naissance de l'enfant (ou de l'arrivée au foyer de l'enfant adopté) ;
- est parent d'un enfant **âgé de moins de 3 ans** (ou de moins de 16 ans dans le cas de l'adoption d'un enfant de plus de 3 ans).

Le congé concerne indifféremment le père ou la mère. Lorsque les conditions exigées sont remplies, le congé ne peut être **ni refusé ni différé** par l'employeur.

**2779 Formalités** – Le salarié a le choix entre **2 formules** : une interruption totale de son activité (**congé total**), ou une réduction de son activité (**travail à temps partiel**). Les parents peuvent retenir la solution qui leur convient le mieux : travail à temps partiel simultané ou successif, par exemple, congé parental de l'un suivi d'un congé parental de l'autre, etc.

S'il opte pour un passage à temps partiel, la durée du travail et la répartition des horaires doivent être fixés en accord avec l'employeur, **sans que cette durée puisse excéder 80 % d'un temps plein, ni être inférieure à 16 heures**. Une fois fixée, la durée de l'activité à temps partiel (son volume en heures) ne peut être modifiée.

Le salarié doit **informer son employeur** par lettre recommandée avec avis de réception ou par lettre remise en main propre contre décharge du point de départ et de la période pendant laquelle il entend bénéficier d'un congé parental, quelle que soit la forme choisie :

- au moins **1 mois avant le terme du congé de maternité** ou d'adoption, lorsque la période choisie suit immédiatement le congé ;
- dans les autres cas, **2 mois** au moins avant le début du congé parental.

**Remarque** Les mêmes formalités s'imposent au salarié qui entend prolonger son congé parental, le délai de prévenance étant alors d'un mois.

**2780 Début et durée du congé** – Le congé parental peut débuter à **n'importe quel moment au cours des 3 premières années de l'enfant** même si, en pratique, le début du congé coïncide souvent avec la fin du congé de maternité.

Quelle que soit la date de début du congé, **sa durée initiale ne peut excéder 1 an**. Il peut ensuite être prolongé 2 fois, sans pouvoir excéder, en cas de naissance, le 3<sup>e</sup> anniversaire de l'enfant. Chaque prolongation peut avoir une durée différente (plus courte ou plus longue) de celle de la phase initiale.

**Remarque** Si, au cours d'une même période de congé, toute modification de sa forme est en principe interdite, le **renouvellement permet un changement de formule**. Le salarié peut alors : soit confirmer son choix précédent, soit transformer un congé total en activité à temps partiel, ou inversement, soit modifier la durée du temps partiel choisi.

**Pendant le congé parental « total »**, le contrat de travail du salarié est **suspendu** : l'employeur n'est pas légalement tenu de maintenir sa rémunération (certaines conventions collectives prévoient toutefois des modalités de maintien total ou partiel du salaire). La durée du congé parental est prise en compte **pour moitié** dans la détermination des avantages liés à l'**ancienneté**. Par ailleurs, le salarié :

- **n'acquiert pas de congés payés** (disposition jugée conforme au droit de l'Union Européenne, V. CJUE, 4 oct. 2018, aff. C-12/17), et perd ceux acquis avant le début du congé parental mais non pris ;
- conserve l'ensemble de sa protection sociale ;
- a le droit de suivre, à son initiative, un bilan de compétences.

**Pendant le congé parental « partiel »**, la situation du salarié est **celle de tout salarié à temps partiel**. L'activité à temps partiel doit faire l'objet d'un avenant contractuel.

**Remarque** Le salarié en CPE peut bénéficier d'une **aide financière** de la caisse d'allocations familiales (CAF) : la prestation partagée d'éducation de l'enfant (PreParE).

**2781 Issue du congé** – À l'issue du congé, le salarié doit retrouver son précédent emploi ou, en l'absence de disponibilité du poste, un **emploi similaire** assorti d'une rémunération au moins équivalente. Il a également droit à :

- une action de formation professionnelle, notamment en cas de changement de techniques ou de méthodes de travail ;
- un bilan de compétences ;
- une période de professionnalisation ;
- un entretien professionnel avec son employeur afin, notamment, d'organiser son retour à l'emploi sur les nouvelles conditions de tenue et de déroulement de cet entretien professionnel, V. **2773**).

Le salarié peut décider de ne pas reprendre son emploi antérieur. Il doit alors **démisionner** dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire avec préavis. Il peut également, **en cas de nouvelle naissance** ou adoption survenue pendant son congé, **demande un nouveau congé** sans avoir à reprendre son travail.

## F. – AUTRES CONGÉS

### 📖 Sources

C. trav., art. L. 1225-61 à L. 1225-65-2, L. 3142-1 à L. 3142-15, L. 3142-28 à L. 3142-35, L. 3142-105 à L. 3142-124 ; C. trav., art. R. 1225-14 à D. 1225-17, R. 3142-1, D. 3142-2 à D. 3142-5, D. 3142-14 à D. 3142-21, D. 3142-65 à D. 3142-76

**2782 Congé sabbatique** – Le congé sabbatique (ou congé sans solde) est un congé pour convenance personnelle du salarié qui suspend son contrat de travail pour une durée fixée par accord collectif ou, à défaut, comprise **entre 6 et 11 mois**.

Pour pouvoir y prétendre, le salarié doit, en dehors de tout aménagement conventionnel :

- justifier d'**une ancienneté d'au moins 36 mois et de 6 années d'activité professionnelle**, sans avoir bénéficié, au cours des 6 années précédentes, dans l'entreprise, d'un congé sabbatique, d'un congé pour création d'entreprise ou d'un congé de formation d'au moins 6 mois ;
- **informer son employeur**, par tout moyen permettant de justifier de la date de demande de congé (lettre ou courrier électronique recommandé, par exemple), au moins 3 mois à l'avance, en indiquant la date de départ et la durée du congé. La demande n'a pas à être motivée.

L'employeur informe le salarié par tout moyen permettant de justifier de la date de sa réponse, soit de son accord, soit du report du congé dans la limite de 9 mois en cas de dépassement de certains quotas, soit de son refus, qui doit être motivé notamment par les conséquences préjudiciables à la production et à la bonne marche de l'entreprise. L'accord de l'employeur est réputé acquis à défaut de réponse dans les 30 jours suivant la présentation de la lettre du salarié.

À l'issue du congé sabbatique, le salarié retrouve son précédent emploi ou un emploi similaire assorti d'une rémunération au moins équivalente. Il n'acquiert ni ancienneté, ni droit à congés payés pendant son absence.

**2783 Congés pour événements familiaux** – Sur justification, le salarié peut bénéficier de droit d'absence pour événements familiaux. Rémunérées, ces absences sont assimilées à du travail effectif pour le calcul de l'ancienneté du salarié et des congés payés.

Événement	Nombre de jours de congés
Mariage ou remariage	4
PACS	4
Naissance, adoption	3
Décès d'un enfant	5
Décès du conjoint, du partenaire lié par un PACS, du concubin, du père, de la mère, du beau-père, de la belle-mère, d'un frère ou d'une sœur	3
Mariage d'un enfant	1
Annnonce de la survenue d'un handicap chez un enfant	2

Fréquemment, les conventions collectives applicables prévoient des jours de congés supplémentaires. Les congés doivent être pris dans la période entourant cet événement.

Mise à part la justification de l'événement lui ouvrant le droit à congé (à voir selon l'événement : acte de naissance de l'enfant, acte de mariage, acte de décès, etc.), aucun formalisme particulier ne s'impose au salarié.

**2784 Congé pour enfant malade** – Le salarié (père ou mère) qui souhaite s'absenter pour s'occuper d'un enfant malade ou accidenté de moins de 16 ans dont il assume la charge peut bénéficier d'un congé non rémunéré d'une durée de :

– 3 jours par an ;

– 5 jours par an si l'enfant concerné a moins d'un an ou si le salarié assume la charge d'au moins 3 enfants de moins de 16 ans.

Pour en bénéficier, il suffit au salarié d'adresser à l'employeur le certificat médical attestant de l'état de santé de l'enfant.

**2785 Congé de présence parentale** – Ce congé est ouvert à tout salarié, sans condition d'ancienneté, dont l'enfant de moins de 20 ans est atteint d'une maladie, d'un handicap ou victime d'un accident d'une particulière gravité rendant indispensables une présence soutenue à ses côtés et des soins contraignants.

Au maximum, le congé est d'une durée de 310 jours ouvrés sur 3 ans. Le salarié peut alors utiliser ses jours de congés en fonction des besoins de son enfant sous réserve d'en informer son employeur 48 heures avant son absence.

**Remarque** Aucun de ces jours ne peut être fractionné, si bien que le salarié ne peut pas, par exemple, prendre le congé par demi-journée.

Au-delà de cette période de 3 ans, le salarié peut à nouveau bénéficier d'un congé de présence parentale, en cas de rechute ou de récurrence de la pathologie de l'enfant au titre de laquelle un premier congé a été accordé. Quinze jours avant le début du congé, le salarié formalise sa demande par lettre recommandée avec avis de réception ou remise en main propre. La demande est accompagnée d'un certificat médical attestant de la particulière gravité de la maladie ou du handicap et la durée prévisible du traitement de l'enfant. Ce certificat est renouvelé tous les 6 mois.

L'employeur n'est pas tenu de maintenir la rémunération du salarié mais le salarié peut bénéficier d'une indemnisation par l'allocation journalière de présence parentale (AJPP) versée par la CAF.

**IMPORTANT** Tout salarié peut, sur sa demande et en accord avec l'employeur, renoncer anonymement et sans contrepartie à tout ou partie de ses jours de repos non pris au bénéfice d'un salarié de l'entreprise qui assume la charge d'un enfant de moins de 20 ans gravement malade, selon la définition retenue pour le congé de présence parentale. Les jours de repos non pris qui peuvent être cédés sont notamment les jours de RTT, de récupération (heures supplémentaires) ou de congés payés annuels au-delà des 24 jours ouvrables (5<sup>e</sup> semaine de congé). Le salarié bénéficiaire d'un ou plusieurs jours cédés continue de percevoir sa rémunération pendant les jours de congé équivalant au nombre de jours donnés par ses collègues.

**Remarque** On notera par ailleurs que ce dispositif de dons de jours de repos non pris par des salariés de l'entreprise a été étendu, depuis le 15 février 2018, aux salariés « proches aidants » de personnes en perte d'autonomie ou en situation de handicap (C. trav., art. L. 3142-25-1 créé L. n° 2018-84, 13 févr. 2018, art. 1<sup>er</sup>).

**2786 Congé de solidarité familiale** – À défaut de dispositions conventionnelles d'entreprise ou, à défaut, de branche, le congé de solidarité permet à tout salarié de s'absenter pendant une durée qu'il fixe, mais dans la limite de 3 mois renouvelables une fois, pour assister un proche souffrant d'une pathologie mettant en jeu le pronostic vital ou qui se trouve en phase avancée ou terminale d'une affection grave et incurable, quelle qu'en soit la cause. Il peut s'agir :

– d'un ascendant ;

- d'un descendant ;
- d'un frère, d'une sœur ;
- d'une personne qui partage son domicile (concubin, époux, ...) ou ayant été désignée comme sa « personne de confiance » au sens du Code de la Santé Publique.

Pour bénéficier de ce congé, le salarié doit solliciter son employeur au moins 15 jours avant le début du congé de solidarité familiale par tout moyen permettant de justifier de la date de la demande (lettre ou courrier électronique recommandé, par exemple). Il justifie de la situation médicale du proche accompagné.

Ce congé est **de droit** : il ne peut être ni reporté, ni refusé.

En cas d'urgence absolue constatée par écrit par le médecin qui a établi le certificat médical, le congé peut débuter dès réception (ou remise) de la demande par l'employeur.

Le congé est pris en continu ou, avec l'accord de l'employeur, soit pris de manière fractionnée, soit transformé en période d'activité à temps partiel. Si aucun accord ou convention ne fixe de conditions, chaque période de congé du salarié est fixée au minimum d'une journée.

Le bénéficiaire du congé peut percevoir une « allocation journalière d'accompagnement d'une personne en fin de vie » pendant 21 jours ouvrables ou non (ou 42 lorsque le demandeur réduit son activité professionnelle). Le décès de la personne accompagnée met fin au versement de l'allocation.

**2787 Congé pour création ou reprise d'entreprise** - Le salarié qui souhaite se consacrer à la création ou à la reprise d'une entreprise, ou participer à la direction d'une « jeune entreprise innovante » (JEI) peut suspendre son contrat de travail ou passer à temps partiel.

Pour en bénéficier, le salarié doit justifier :

- d'une **ancienneté dans l'entreprise égale ou supérieure à 24 mois** (consécutifs ou non, et sauf ancienneté requise différente déterminée par convention ou accord collectif d'entreprise) appréciée à la date de début du congé ;
- d'un projet de création ou de reprise d'une entreprise, individuelle ou en société ;
- de sa détention du contrôle effectif de l'entreprise créée ou reprise.

Le départ en congé peut être **reporté dans la limite de 6 mois** à compter de la présentation de la demande, ou **refusé**, si l'employeur estime (après consultation du comité d'entreprise ou, à défaut, des délégués du personnel) que l'absence du salarié peut avoir des **conséquences préjudiciables pour l'entreprise**.

Le salarié choisit la durée du congé qu'il souhaite, dans la limite d'une durée maximale, fixée :

- soit à la durée maximale déterminée par accord collectif ;
- soit, en l'absence d'accord collectif, à **1 an**.

Elle peut être prolongée au plus d'une année supplémentaire.

Trois mois au moins avant le terme, le salarié informe l'employeur par tout moyen permettant de justifier de la date de la notification (lettre ou courrier électronique recommandé, par exemple) de sa décision de :

- **réintégrer l'entreprise**. Il retrouve son emploi précédent ou similaire, et sa rémunération ;
- **rompre son contrat de travail**. Les conditions de la rupture sont celles prévues par le contrat de travail, à l'exception de celles relatives au préavis. Le salarié est, de ce fait, dispensé de payer une indemnité de rupture.





# Obligations employeurs/salariés

## I. Droits et obligations de l'employeur

**2788** Au cours de l'exécution de la relation de travail, l'employeur et le salarié sont réciproquement débiteurs d'obligations.

### A. – OBLIGATIONS DE L'EMPLOYEUR

#### 1° Fournir du travail

##### ■ Sources

C. trav., art. L. 1222-1

**2789** L'employeur est tenu, non seulement de **rémunérer** le salarié, mais aussi :

- de **fournir le travail convenu** au salarié qui se tient à sa disposition ;
- de **lui fournir les locaux et le matériel nécessaires** à l'exécution de sa prestation de travail ou de prendre en charge les frais professionnels légitimement exposés ;
- d'assurer **l'adaptation des salariés à l'évolution de leur emploi et poste de travail** pour maintenir leur capacité à occuper un emploi, sans toutefois se voir imposer l'obligation d'assurer la formation initiale qui leur fait défaut (sous réserve d'un engagement contractuel ou du cadre très particulier du contrat d'apprentissage) (V. **2793**).

**2790 Sanction** – La violation de ces obligations peut constituer une **faute grave de l'employeur** justifiant la **rupture du contrat de travail à ses torts**. Tel est le cas du salarié qui a été remplacé dans ses fonctions et à qui aucune autre affectation n'a été proposée. Dans ce cas, le salarié peut bénéficier du versement de dommages-intérêts dont le montant varie en fonction de son ancienneté et de la taille de l'entreprise. De même, le salarié pourrait prétendre au bénéfice de dommages-intérêts notamment lorsqu'en seize ans d'exécution du contrat de travail l'employeur n'a fait bénéficier le salarié d'aucune formation.

**Remarque** L'employeur est toujours civilement responsable des actions de ses salariés en cas de fait fautif. Il ne peut s'exonérer de sa responsabilité que si le salarié a agi hors des fonctions auxquelles il était employé, sans autorisation et à des fins étrangères à ses attributions. L'employeur dispose alors d'une action contre son salarié à condition de prouver sa faute lourde et que le salarié ne puisse invoquer le trouble mental.

#### 2° Réduire les risques pour la santé des salariés

##### ■ Sources

C. trav., art. L. 4121-1 et s. ; C. trav., art. R. 4121-1 et s.

**2791 Obligation de sécurité et de prévention des risques** – Parce qu'il a autorité sur ses salariés, l'employeur est responsable de leur sécurité et est soumis à une **obligation générale de sécurité de résultat** vis-à-vis de ses salariés.

L'employeur doit donc **prendre les mesures nécessaires** pour assurer la sécurité et protéger la santé physique et mentale des travailleurs. Ces mesures comprennent :

- des **actions de prévention** des risques professionnels, y compris les 10 facteurs relevant du dispositif de prévention des risques professionnels (anciennement « pénibilité ») au travail ;
- des **actions d'information et de formation** ;
- la mise en place d'une **organisation** et de **moyens adaptés**.

L'employeur veille à **l'adaptation de ces mesures** pour tenir compte du changement des circonstances et tendre à l'amélioration des situations existantes. L'ensemble des risques rencontrés dans l'entreprise qu'il est tenu d'évaluer et les moyens permettant de les éviter sont ainsi, quel que soit l'effectif, consignés dans un **document unique de prévention des risques**. Ce dernier doit être mis à jour au moins 1 fois par an ainsi que lors de toute décision d'aménagement important modifiant les conditions de santé et de sécurité ou les conditions de travail.

**Remarque** Les salariés font également l'objet d'un **suivi médical** par le service de santé au travail. Ce suivi consiste principalement en une **visite d'information et de prévention** à réaliser **dans les 3 mois suivant le recrutement** mais aussi en un **examen médical** organisé périodiquement par le médecin du travail en fonction de **plusieurs facteurs**, comme les conditions de travail, l'âge ou l'état de santé, dans la limite de 5 ans. De plus, un **suivi médical renforcé**, au moins tous les 4 ans, a été

prévu en faveur des salariés affectés à des postes présentant **certain facteurs de risques définis par décret** (amiante, plomb, agents cancérigènes, mutagènes ou toxiques pour la reproduction, certains agents biologiques, rayonnements ionisants, risques hyperbare et chute de hauteur), sachant que tout employeur peut également compléter la liste des postes concernés pour tenir compte des caractéristiques de l'activité de son entreprise.

Les bénéficiaires du suivi médical renforcé profiteront même d'un **examen médical obligatoire préalablement à leur départ en retraite**. Réalisée par le médecin du travail, cette visite médicale a pour objet d'établir une **traçabilité** et un état des lieux, à date, des expositions à un ou plusieurs facteurs de risques professionnels (mentionnés à l'article L. 4161-1 du Code du travail) auxquelles a été soumis le salarié. Cette visite peut être suivie de la mise en place d'une **surveillance post-professionnelle** en lien avec le médecin traitant.

**2792 Sanctions** – En cas de manquement à son obligation de sécurité, l'employeur engage sa responsabilité. Il peut également se voir imputer la **responsabilité de la rupture du contrat** sollicitée par le salarié.

En outre, lorsqu'un accident se produit ou lorsque le salarié contracte une maladie d'origine professionnelle, le manquement à l'obligation de sécurité revêt le caractère d'une faute inexcusable lorsque l'employeur avait ou aurait dû avoir conscience du danger auquel était exposé le salarié et qu'il n'a pas pris les mesures nécessaires pour l'en préserver.

La **responsabilité pénale** de l'employeur peut également être mise en jeu devant les juridictions répressives pour les cas les plus graves.

### 3° Obligations liées à la formation des salariés

#### ■ Sources

C. trav., art. L. 6315-1, L. 6321-1 et s.

**2793** L'employeur est tenu d'**adapter ses salariés à leur poste de travail** et de **veiller au maintien de leur capacité à occuper un emploi**, au regard notamment de l'évolution des emplois, des technologies et des organisations.

Il doit donc, à cette fin, mettre en œuvre des **actions de formation**.

**Remarque** Toute action de formation suivie par un salarié pour assurer son adaptation au poste de travail ou liée à l'évolution ou au maintien dans l'emploi dans l'entreprise constitue un temps de travail effectif et donne lieu au maintien de la rémunération.

**2794** Pour permettre aux salariés de **développer leurs compétences**, il doit par ailleurs respecter un certain nombre d'obligations liées à la formation professionnelle continue (FPC) : participation annuelle à son financement, **alimentation du compte personnel de formation**, réalisation de l'**entretien professionnel biennal**, etc.

**Remarque** Le salarié peut demander à bénéficier d'actions de formation visant au développement de ses compétences en **mobilisant son compte personnel de formation** (CPF) ou, avant le 1<sup>er</sup> janvier 2019, dans le cadre d'un congé de formation (congé individuel de formation, congé de bilan de compétences, etc.) désormais **intégré au CPF**. Les modalités de mise en œuvre de ces actions sont encadrées et ont été récemment profondément réformées.

## B. – DROIT DE CONTRÔLER L'ACTIVITÉ DES SALARIÉS

#### ■ Sources

C. trav., art. L. 1121-1

**2795** Le droit de contrôler et de surveiller l'activité de ses salariés **pendant le temps de travail** est inhérent au lien de subordination. Encore faut-il que le procédé ne soit pas, d'une part, déloyal et, d'autre part, constitutif d'une atteinte à l'intimité de la vie privée du salarié.

### 1° Loyauté du contrôle

**2796 Prohibition des dispositifs de surveillance clandestins** – Tout enregistrement quels qu'en soient les motifs, d'images ou de paroles à l'**insu des salariés** constitue un **mode de preuve illicite**. La clandestinité du procédé le rend **déloyal**. Le salarié ne peut toutefois pas se prévaloir de la clandestinité de la surveillance dont il fait l'objet dès lors qu'il ne pouvait pas ignorer que l'employeur pouvait y recourir. Ainsi, la **surveillance du salarié sur les lieux du travail directement par le supérieur hiérarchique** ou la **vérification du relevé des communications téléphoniques** reçus de l'opérateur sont admis.

**En pratique** Si le salarié est en principe autorisé à utiliser le téléphone professionnel à des fins personnelles, cette utilisation ne doit pas être **abusive** (elle doit donc se restreindre à des appels d'une durée raisonnable). En cas d'abus, l'employeur pourra sanctionner le salarié et la preuve des appels personnels pourra être rapportée au moyen des relevés téléphoniques de l'entreprise, le salarié ne pouvant ignorer leur existence.

**2797 Obligation d'information des salariés** – Le salarié doit être **informé du dispositif de contrôle dont il fait l'objet** dès lors que celui-ci dépasse la simple surveillance. En outre, les représentants du personnel, s'ils existent, doivent être **informés et consultés** sur les moyens ou techniques permettant un contrôle de l'activité des salariés, préalablement à la décision de sa mise en œuvre dans l'entreprise. Ces moyens ou les techniques sont multiples : écoutes téléphoniques sur les lieux de travail, contrôle de l'utilisation d'internet, vidéoprotection. Enfin, le cas échéant, dès lors qu'un **traitement automatisé de données personnelles** est mis en œuvre, l'employeur doit s'assurer qu'il respecte ses obligations à l'égard de la CNIL (sous peine de sanctions administratives récemment considérablement renforcées).

**Remarque** Avec le **nouveau règlement européen sur la protection des données (RGPD)**, entré en application le 25 mai 2018, ainsi qu'une nouvelle version de la loi « Informatique et Libertés » issue de la loi n° 2018-493 du 20 juin 2018 relative à la protection des données personnelles, les règles encadrant la création de traitements de données personnelles sont significativement modifiées. En effet, si les grands principes de protection des données sont maintenus par le RGPD : conditions de licéité et finalité du traitement (objectif clair et déterminé), proportionnalité des données (ne pas collecter de données qui ne sont pas nécessaires) et durée de conservation limitée, la **responsabilité de l'employeur** est renforcée.

Dans ce nouveau cadre, l'employeur **n'a plus besoin de demander à la CNIL l'autorisation préalable** de mettre en œuvre un traitement de données, mais il doit **définir par lui-même** les mesures de mise en conformité qu'il estime les plus adaptées à sa situation (rédaction de procédures, audit, formation des personnels, etc.) et sur la base desquelles il est **tenu de rendre compte**, tant auprès des autorités de contrôle (CNIL, notamment) que des personnes fichées, de son niveau exact de conformité à la loi. Il s'agit donc pour l'employeur de documenter le mieux possible sa décision de mettre en œuvre un traitement automatisé des données personnelles de ses salariés. Et si l'entreprise a recours à un sous-traitant (par exemple un éditeur de logiciels), elle doit s'assurer et démontrer que le logiciel est bien conforme au RGPD.

Ainsi, comme auparavant, sont concernés les **fichiers susceptibles de porter atteinte à la vie privée** ou aux libertés des salariés en matière de : géolocalisation des véhicules, recrutement et gestion du personnel, vidéoprotection au travail, accès aux locaux et contrôle des horaires, écoutes et enregistrement des appels sur le lieu de travail, biométrie sur les lieux de travail, etc. Sous certaines réserves (information du salarié, information-consultation éventuelle des représentants du personnel et conformité aux principes de protection des données), les enregistrements issus de dispositifs de surveillance seront **recevables comme moyens de preuve**. Dans le cas contraire, les résultats de la surveillance ne pourront être utilisés comme tel et l'employeur encourt des sanctions, notamment administratives.

**Exemple** Pour apprécier au cas par cas la **proportionnalité** d'un dispositif de **vidéosurveillance**, la CNIL prendra en compte le nombre, l'emplacement, l'orientation, les fonctionnalités et les périodes de fonctionnement des caméras, ou la nature des tâches accomplies par les personnes devant être soumises à la vidéosurveillance. Ainsi, le respect de l'intimité et de la vie privée de salariés interdit à l'employeur d'installer des caméras dans les douches, les toilettes ou dans les vestiaires. De même, au regard de ce critère de proportionnalité, la mise en œuvre d'un dispositif de vidéosurveillance sur un lieu de travail peut répondre à un **objectif sécuritaire** (contrôle des accès aux locaux, surveillance de zones de travail à risques, protection des personnes ou des biens, etc.), mais ne peut avoir pour seul objectif, sauf cas très particulier (manipulation d'une machine très dangereuse par le salarié, manipulation d'argent, etc.), la mise sous surveillance spécifique d'un employé déterminé ou d'un groupe particulier d'employés.

## 2° Interdiction de l'atteinte à la vie privée

**2798 Principe** – Nul ne peut apporter aux droits des personnes et aux libertés individuelles et collectives des **restrictions qui ne seraient pas justifiées par la nature de la tâche à accomplir ni proportionnées** au but recherché. Le principe concerne tant le mode de preuve de la faute que le motif de la sanction.

**2799 Mode de preuve de la faute** – Comme vu précédemment, le dispositif mis en place ne doit **pas avoir pour effet de priver les salariés sous une surveillance constante, générale et permanente**. Seuls des **risques particuliers** inhérents le plus souvent aux fonctions du salarié justifient la mise en œuvre des dispositifs les plus attentatoires aux libertés publiques : fouilles (de son bureau, de son casier, etc.), palpations ou test d'alcoolémie. Ainsi, un employé peut être soumis à un alcootest dès lors qu'un état d'ébriété pourrait être de nature à exposer les personnes ou les biens à un danger.

Un certain nombre de conditions doivent néanmoins être respectées :

- **présence du salarié** ;
- **avertissement** du salarié de son droit de s'y opposer ;
- **information** du salarié de la possibilité de faire appel à un **témoin** ;
- **respect de l'intimité** impliquant un contrôle discret et non à la vue de tous.

**2800 NTIC** – Les Nouvelles Technologies de l'Information et de la Communication (NTIC) ont profondément brouillé les frontières entre vie professionnelle et vie privée. Le salarié doit être protégé contre des intrusions excessives de l'employeur. Toutefois, les outils mis à la disposition du salarié étant professionnels, les messages reçus et émis, les connexions Internet ainsi que les fichiers qui y sont présents sont **présumés professionnels**. La présomption du caractère professionnel des éléments est étendue à la clé USB quand bien même elle n'appartiendrait pas à l'entreprise mais qu'elle est connectée à un outil informatique mis à la disposition du salarié. L'employeur est donc en droit de **consulter ces éléments même hors la présence de l'intéressé**.

Un huissier de justice peut ainsi constater les échanges de mails du salarié avec deux concurrents de la société, pour faire établir la commission d'actes de concurrence déloyale.

**En pratique** Tout comme l'utilisation du téléphone portable professionnel à des fins personnelles, celle d'Internet doit être mesurée, même s'il existe une tolérance. Il s'agit donc d'une question de mesure : un salarié utilisant la connexion Internet de l'entreprise pour des raisons personnelles pendant sa pause déjeuner ne commet aucun abus, contrairement à celui qui reste connecté toute la journée au détriment de son travail. Une charte informatique de l'entreprise pourrait, le cas échéant, réglementer cet usage. Par ailleurs, la faute peut résulter de la nature des sites internet consultés.

**2801** Toutefois, même au temps et au lieu de travail, le salarié a droit au **respect de l'intimité de sa vie privée**, et en particulier au **secret des correspondances**. L'employeur n'est donc pas fondé à prendre connaissance des messages personnels émis par le salarié même avec son ordinateur de travail. C'est l'identification du caractère personnel du message qui va autoriser l'employeur à en prendre connaissance ou non. Seule la **mention « personnel »** permet de protéger les données. Les sites inscrits sur la liste des « favoris » de l'ordinateur ou le dossier « mes documents » ne sont pas protégés. L'**abus** de la mention « personnel », notamment lorsqu'elle est apposée sur le disque dur de l'ordinateur, ne confère pas de protection au salarié. De même, le fait que les courriels et fichiers soient intégrés dans le disque dur de l'ordinateur mis à disposition du salarié par l'employeur ne permet pas à l'employeur d'y accéder dès lors qu'ils proviennent de la messagerie personnelle du salarié. L'accès de l'employeur est limité aux outils professionnels, y compris concernant la messagerie. Ainsi, en aucun cas, l'employeur ne peut avoir accès à la messagerie personnelle du salarié.

**Remarque** La Cour de cassation a expressément prévu que ces solutions s'imposent « même au cas où l'employeur aurait interdit une utilisation non professionnelle de l'ordinateur ».

À titre préventif, il peut donc être utile de fixer des conditions et des limites à l'utilisation des outils informatiques, notamment par un filtrage des sites non autorisés ou une interdiction de télécharger ou d'installer des logiciels. Et ce d'autant plus que la responsabilité de l'entreprise peut être engagée en cas d'utilisation fautive d'Internet sur le lieu de travail par un salarié (téléchargements illégaux, par exemple).

**Remarque** Le fait d'intercepter, de détourner, d'utiliser ou de divulguer des correspondances émises, transmises ou reçues par la voie électronique ou de procéder à l'installation d'appareils de nature à permettre la réalisation de telles interceptions est puni d'un an d'emprisonnement et de 45 000 € d'amende.

**2802 Motif de la sanction** – Seuls des **faits tirés de la vie professionnelle** peuvent en principe justifier la rupture du contrat de travail du salarié. Dès lors, l'employeur n'est **pas fondé à retenir la vie familiale du salarié pour motiver sa décision**. De même il n'a pas, en soi, à prendre en compte les actes et attitudes du salarié commis hors de l'entreprise qu'il s'agisse de faits délictueux (salarié ayant commis une extorsion de fonds avec arme ; clerc de notaire pénalement condamné pour aide au séjour irrégulier d'étranger), de comportements relevant de l'intimité de la vie privée (mœurs homosexuelles du salarié), de choix de vie personnelle (salarié de Renault qui achète un véhicule Peugeot ; participation à une manifestation publique).

Au final, l'employeur ne peut sanctionner un salarié pour un fait lié à sa vie personnelle, sauf à démontrer un trouble objectif caractérisé pour l'entreprise.

**2803 Faits rattachables à la vie professionnelle** – L'employeur est donc fondé à **prendre en considération les faits rattachables à la vie professionnelle**. Par exemple, la perte par le salarié de son permis de conduire alors qu'il utilise quotidiennement son véhicule dans son activité professionnelle peut justifier la rupture de son contrat de travail. De même, les propos à caractère sexuel et les attitudes déplacées d'un salarié à l'égard de deux de ses collègues féminines avec lesquelles il est en contact en raison de son travail ne relèvent pas de sa vie personnelle même si les messages électroniques sont envoyés hors du temps et du lieu de travail. Les faits de menaces, insultes et comportements agressifs commis à l'occasion d'un voyage d'agrément organisé par l'employeur lorsqu'ils ont pour cible des collègues ou supérieurs hiérarchiques du salarié, se rattachent à la vie de l'entreprise.

**Remarque** Le salarié ne peut faire l'objet de sanction disciplinaire pour avoir reçu du courrier personnel à son bureau, sauf si, par sa nature, le courrier en question peut porter atteinte à l'image de l'entreprise (par exemple, la réception d'une revue pornographique sur le lieu de travail).

Selon un raisonnement analogue, la diffusion sans activation des paramètres de confidentialité sur un réseau social de propos inconvenants à l'égard de l'entreprise peut autoriser l'employeur à licencier l'auteur de ces propos.

## II. Droits et obligations du salarié

### A. – DROIT À UN TRAITEMENT ÉQUITABLE

#### 1° Non-discrimination et égalité de traitement

##### ■ Sources

C. trav., art. L. 1132-1 et s.

**2804 Définition** – La discrimination est définie généralement comme une **distinction entre plusieurs personnes sur le fondement d'un critère considéré comme illicite**. Une différence de traitement non justifiée entre salariés d'une même entreprise ne constitue pas nécessairement une discrimination. Pour être discriminatoire, une mesure doit être fondée sur un **critère expressément visé par la loi** :

- l'origine ;
- le sexe ;
- les mœurs ;
- l'orientation ou l'identité sexuelle ;
- l'âge ;
- l'appartenance ou la non-appartenance, vraie ou supposée, à une ethnie, une nation ou une race ;
- la situation de famille ou la grossesse ;
- les caractéristiques génétiques ;
- les opinions politiques ;
- les activités syndicales ou mutualistes ;
- les convictions religieuses ;
- l'apparence physique ;
- le nom de famille ;
- l'état de santé ;
- le handicap ;
- le lieu de résidence ;
- la vulnérabilité résultant de la situation économique du salarié ;
- la capacité du candidat ou du salarié à s'exprimer dans une langue autre que le français ;
- et la domiciliation bancaire.

Tout acte motivé par un des critères listés ci-dessus s'analyse comme un acte discriminatoire. Toutefois, cette liste n'est **pas limitative**.

La discrimination peut être **directe** lorsque le critère prohibé motive la décision au détriment du salarié. À l'inverse, l'absence d'intention discriminatoire de la part de l'employeur qui ne prend pas une mesure explicitement fondée sur un critère discriminatoire mais dont les effets peuvent l'être s'analyse comme une discrimination **indirecte**.

**2805 Différences de traitement autorisées** – Toutefois, le principe de non-discrimination n'interdit pas que soient opérées des différences de traitement à la seule condition qu'elles répondent à une exigence professionnelle essentielle et déterminante et pour autant que l'objectif soit légitime et l'exigence proportionnée. La mesure prise par l'employeur doit donc être en lien avec le travail et l'objectif visé par la mesure discriminatoire doit en outre être légitime. Une politique discriminatoire à l'embauche en fonction de l'origine ethnique ou raciale ne peut être autorisée si elle a pour simple but de satisfaire la clientèle.

**2806** En revanche, lorsqu'elle a pour finalité la protection des jeunes ou des travailleurs âgés, une différence fondée sur l'âge est admise. Il en va de même d'une différence de traitement fondée sur une inaptitude constatée par le médecin du travail ou des mesures prises en faveur des personnes handicapées dès lors qu'elles sont objectives, nécessaires et appropriées.

#### 2° Protection contre le harcèlement moral et sexuel

##### ■ Sources

C. trav., art. L. 1152-1 et s.

**2807 Définition** – Aucun salarié ne doit subir des agissements répétés de harcèlement moral qui ont pour objet ou pour effet une **dégradation de ses conditions de travail** susceptible de porter atteinte à ses droits et à sa dignité, d'altérer sa santé physique ou mentale ou de compromettre son avenir professionnel.

Le harcèlement moral suppose donc des **agissements répétés**, révélateurs d'un comportement persistant, obstiné. Il peut s'agir du même fait, reproduit plusieurs fois, ou bien d'une attitude d'hostilité se manifestant de diverses manières. En revanche, un acte isolé, même grave, ne suffit pas à caractériser le harcèlement moral. Par ailleurs, les conséquences de ces agissements n'ont pas à être **effectivement constatées** ; il suffit qu'elles soient à craindre. À l'inverse, la réalisation de l'un de ces risques n'implique pas à elle seule l'existence d'un harcèlement moral. Ainsi, l'état dépressif du salarié attesté par la production d'un ou plusieurs certificats médicaux reprenant les propos du salarié sur l'origine professionnelle de son affectation ne démontre pas l'existence d'un harcèlement moral. Enfin, le harcèlement moral n'implique **aucun rapport hiérarchique** ou d'autorité entre l'auteur du harcèlement et la victime : il peut s'agir de l'employeur lui-même ou de toute autre personne avec laquelle le salarié est en relation dans le cadre de son travail.

Il en va quasiment de même concernant le harcèlement sexuel à ceci près que la loi assimile en plus au harcèlement sexuel toute forme de pression grave, **même non répétée**, exercée dans le but réel ou apparent d'obtenir un acte de nature sexuelle, que celui-ci soit recherché au profit de l'auteur des faits ou au profit d'un tiers. Ainsi, dans ce cas, un seul acte suffit à caractériser l'infraction : la répétition n'est pas nécessaire.

**Remarque** Sont également protégés les témoins de faits de harcèlement qui participent à leur dénonciation de diverses manières (témoignage, attestations, dénonciation des faits à l'employeur ou aux représentants du personnel, etc.).

**2808 Pouvoir de direction** – N'est pas du harcèlement moral l'exercice **légitime** par l'employeur de son pouvoir de direction ou de son pouvoir disciplinaire. Ainsi, ne s'analyse pas en harcèlement moral le fait d'infliger à un salarié une **sanction disciplinaire justifiée** ou de rappeler par courrier au salarié son obligation de respecter ses horaires de travail. Il en va de même des réactions de l'employeur à l'insuffisance professionnelle ou des observations ou sanctions prononcées pour encourager le respect des règles internes.

Le harcèlement moral ne doit pas non plus être confondu avec une mauvaise ambiance ou avec des conditions de travail difficiles qui peuvent résulter de causes très diverses.

Cependant, pourront laisser présumer l'existence d'un véritable harcèlement l'usage **abusif** de ses pouvoirs par l'employeur (ou son représentant).

**2809 Harcèlement discriminatoire** – Certains agissements (non constitutifs de harcèlement sexuel) pourront être poursuivis comme comportements discriminatoires. Ainsi en va-t-il de tout agissement sexiste subi par une personne « ayant pour objet ou pour effet de porter atteinte à sa dignité ou de créer un environnement intimidant, hostile, dégradant, humiliant ou offensant ».

**2810 Prévention du harcèlement** – L'employeur doit prendre **toutes dispositions nécessaires** en vue de prévenir les agissements de harcèlement moral et/ou sexuel (sanction, formation, communication, instauration de procédures internes d'alerte, etc.). En effet, cette prévention relève de la responsabilité de l'employeur qui peut, en vertu de son obligation de sécurité de résultat (V. **2791**), être tenu pour responsable **même s'il n'est pas l'auteur des faits** et même s'il a réagi dès qu'il en a eu connaissance.

Pour ce faire, il doit **informer les salariés** par tout moyen (affichage, remise en main propre, diffusion par voie électronique ou tout autre moyen) des textes existants en la matière, ainsi que, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, des actions contentieuses civiles et pénales ouvertes en matière de harcèlement sexuel et des coordonnées des autorités et services compétents dont la liste a été fixée par décret (il s'agit principalement du médecin du travail ou du service de santé au travail compétent pour l'établissement, de l'inspection du travail compétente, en indiquant le nom de l'inspecteur compétent, et du Défenseur des droits). Le cas échéant, un rappel de ces dispositions doit également figurer dans le **règlement intérieur** (obligatoire dans les entreprises d'au moins 20 salariés). Celui-ci peut également utilement préciser que la victime et le témoin du harcèlement sont protégés de toute sanction. Enfin, les **représentants du personnel** (notamment le comité social et économique s'il a été mis en place) peuvent jouer un rôle de prévention (en organisant des actions d'information sur le sujet, par exemple).

## B. – LIBERTÉ D'EXPRESSION ET DROIT À LA DÉSOBÉISSANCE

**2811** Le salarié bénéficie d'un **droit à la désobéissance légitime**. Ainsi, il peut refuser d'exécuter une directive de l'employeur sans qu'aucune sanction disciplinaire ne puisse être prise dès lors que la directive est **contraire à la loi** ou résulte de l'**illégalité de la situation** de l'employeur. L'employeur qui ne verse pas les salaires permet aux salariés de ne pas exécuter leur prestation de travail.

### 1° Liberté d'opinion et d'expression

#### ■ Sources

C. trav., art. L. 1121-1 et s.

**2812 Principe** – Dans le cadre de l'entreprise, le salarié bénéficie d'une liberté d'opinion et d'expression. Libre de ses opinions, le salarié est libre de penser comme il l'entend ou d'avoir des **opinions contraires** à celle de la majorité et de l'employeur. Il est également libre de s'exprimer par tous les moyens qu'il juge appropriés. En cette matière, comme en matière de faits relevant de sa vie privée, le salarié bénéficie en principe d'une immunité disciplinaire. Les restrictions pouvant y être apportées doivent être justifiées par la nature de la tâche à accomplir et proportionnées au but recherché.

**2813 Abus** – En revanche l'abus de liberté d'expression (emploi de termes injurieux, diffamatoires ou excessifs) justifie le prononcé d'une sanction disciplinaire. Ainsi le fait pour le salarié d'une étude notariale d'adresser des courriers à différents organismes dont le président de la Chambre des notaires, la caisse de retraite et de prévoyance et l'URSSAF, jetant le discrédit sur l'étude en des termes excessifs et injurieux, constitue un manquement à ses obligations dans des conditions outrepassant sa liberté d'expression qui justifie la rupture immédiate du contrat de travail pour **faute grave**. À l'inverse, le fait de porter à la connaissance de l'inspecteur du travail des faits anormaux ne constitue pas en soi une faute sauf s'il apparaît que les allégations étaient mensongères ou si le salarié agit avec une légèreté blâmable. Plus généralement, il ne saurait y avoir d'abus dès lors que les propos même excessifs du salarié trouvent leur source dans l'attitude fautive de l'employeur.

## 2° Droit de retrait

### ■ Sources

C. trav., art. L. 4131-1 et s.

**2814 Définition** – Le salarié a la possibilité de se retirer « *d'une situation de travail dont il a un motif raisonnable de penser qu'elle présente un danger grave et imminent pour sa vie ou sa santé* ». L'analyse du salarié doit le conduire à penser que **raisonnablement** la situation de travail présente un danger. Ainsi, par exemple, la défectuosité du système de freinage du véhicule alloué au salarié ou l'absence de protection contre les chutes pour un travail en hauteur justifie le retrait du salarié. À l'inverse, l'existence d'un risque ne saurait caractériser à elle seule un danger grave et imminent. Le seul fait qu'un collègue de travail ait été victime d'agression ne justifie pas à lui seul l'exercice de son droit de retrait par le salarié. En revanche, le droit de retrait doit être exercé de telle manière qu'il ne puisse créer pour autrui une nouvelle situation de risque grave et imminent.

**2815 Modalités** – Concrètement, lorsqu'il estime les conditions justifiant son retrait d'une situation dangereuse réunies, le salarié n'a **aucun accord oral ou écrit à obtenir de son employeur**. Il doit simplement l'en **informer** avant de cesser le travail. Compte tenu de l'urgence inhérente à une telle procédure, l'exercice du droit de retrait ne peut être conditionné à un écrit.

**Remarque** La gravité du danger et son imminence s'apprécient du point de vue du salarié, au regard de ses connaissances et dans les limites de son expérience.

**2816 Conséquences** – Dès lors qu'il est légitime, l'exercice de ce droit ne peut entraîner **aucune sanction ni aucune retenue de salaire**. L'employeur ne peut pas demander au salarié de reprendre son activité tant que le danger persiste, mais il peut en revanche lui **confier une autre tâche** entrant dans ses qualifications professionnelles. À l'inverse, l'exercice illégitime du droit de retrait (seule pénibilité du travail, inconfort des conditions de travail ou légère nuisance passagère) peut entraîner une retenue sur salaire et/ou une sanction disciplinaire.

## 3° Droit de grève

### ■ Sources

C. trav., art. L. 1132-2 et L. 2511-1 et s.

**2817 Définition** – La grève consiste en une **cessation concertée du travail pour soutenir des revendications professionnelles**. Ainsi, pour qu'il y ait grève, il faut :

- En premier lieu, une cessation totale du travail. Il ne s'agit pas pour le salarié d'exécuter partiellement ses missions, de ralentir les cadences ou de respecter trop scrupuleusement les consignes pouvant lui être données.
- En deuxième lieu, une cessation **concertée**. Un salarié seul ne peut donc pas faire grève, sauf lorsque l'entreprise ne comporte qu'un seul salarié ou lorsqu'il obéit à un mot d'ordre de grève national, comme la défense des retraites.
- En troisième lieu, **des revendications professionnelles**. Celles-ci sont largement appréciées par les juges qui acceptent de considérer comme professionnelles des revendications à l'encontre desquelles l'employeur n'a pas le pouvoir de répondre favorablement (grève pour la défense des retraites). Les revendications professionnelles permettent notamment de distinguer la grève du mouvement politique.

**2818 Conditions d'exécution** – Seul l'exercice du droit de grève dans le secteur public est réglementé. Aucune disposition ne s'applique dans le secteur privé. Dès lors, les salariés peuvent déclencher leur grève à **tout moment** ; **aucun préavis** ne peut leur être imposé.

**Remarque** La jurisprudence exige toutefois que les revendications professionnelles aient été **préalablement**, c'est-à-dire avant que le mouvement ne soit déclenché, présentées à l'employeur par les salariés eux-mêmes (ou par un syndicat). En revanche, il n'est pas nécessaire que l'employeur ait préalablement examiné et rejeté les revendications des grévistes. En outre, l'information sur les revendications n'est soumise à aucune formalité.

De même, la grève peut durer aussi longtemps que perdurent les revendications professionnelles. En revanche, la **volonté des grévistes de désorganiser l'entreprise** permet de qualifier un **usage abusif** du droit de grève. Sont ainsi illicites les grèves avec occupation des locaux de travail et la mise en place de piquets de grève, dès lors qu'elles portent atteinte à la liberté de travail des non-grévistes et sont un obstacle à tout fonctionnement de l'entreprise.

**2819 Sanctions** – L'exercice du droit de grève **ne peut justifier la rupture du contrat de travail, sauf faute lourde** imputable au salarié. De même, son exercice ne peut donner lieu à **aucune mesure discriminatoire**. Toutefois, compte tenu de la suspension du contrat de travail induite par l'exercice du droit de grève, l'employeur est en principe **dispensé de verser la rémunération du salarié**.

## C. – OBLIGATIONS DU SALARIÉ

### 📖 Sources

C. trav., art. L. 1121-1, L. 1222-1 et s.

### 1° Exécution du travail

**2820** En contrepartie de la rémunération que lui verse l'employeur, le salarié est tenu **d'exécuter la prestation de travail** pour laquelle il a été engagé : il ne peut refuser d'exécuter une tâche correspondant à ses fonctions ou à sa qualification.

**Remarque** Le refus du salarié d'exécuter une tâche correspondant à ses fonctions ou à sa qualification peut justifier un licenciement disciplinaire ; son incapacité à réaliser une telle tâche peut conduire à son licenciement pour insuffisance professionnelle (licenciement non disciplinaire).

En vertu du lien de subordination qui lie le salarié à son employeur, cette prestation doit par ailleurs être exécutée **conformément aux directives de l'employeur** (sauf cas de désobéissance légitime ou de danger : V. **2811** et **2814**).

La **durée** et les **horaires de travail** fixés et les **consignes de sécurité** doivent également être respectés.

**Remarque** Le salarié qui ne justifie pas de ses retards ou absences ou contrevient aux consignes de sécurité peut faire l'objet d'une sanction disciplinaire (pouvant aller, en matière de sécurité, jusqu'au licenciement pour faute grave). Une absence injustifiée autorisée par ailleurs l'employeur à ne pas verser au salarié la rémunération afférente.

On notera également que la responsabilité civile du salarié ne peut être engagée qu'en cas de faute lourde.

### 2° Obligation de loyauté

**2821** Le salarié est tenu d'une obligation de loyauté envers son employeur : il ne doit accomplir **aucun acte nuisible à l'employeur ou contraire à l'intérêt de l'entreprise**.

**Exemple** L'utilisation abusive d'arrêts maladie par un salarié dans le but de se consacrer à une activité lucrative, même non concurrente de celle de l'employeur, constitue par exemple un manquement à son obligation de loyauté.

Ainsi, le salarié doit s'abstenir de toute activité concurrente de celle de l'employeur pour son propre compte ou pour celui d'un autre employeur. Cette règle s'applique également en cas de suspension du contrat de travail. Dès lors, même si l'exercice d'une activité pendant un arrêt de travail pour maladie ne constitue pas en soi une violation de l'obligation de loyauté, le fait pour un salarié en arrêt maladie de travailler pour son propre compte ou pour une société concurrente caractérise un tel manquement, éventuellement constitutif d'une faute grave.

**Remarque** L'obligation de loyauté se distingue de l'obligation de non-concurrence en ce que cette dernière a nécessairement pour origine le contrat de travail et ne s'applique qu'à partir de la rupture du contrat de travail.



### 3° Devoirs de correction, de réserve et de discrétion

**2822** Le salarié doit enfin :

- adopter un **comportement correct** à l'égard de son employeur et de ses collègues en s'abstenant de toute violence physique ou verbale, sous peine de sanction disciplinaire ;
- respecter un devoir de discrétion en ne **divulguant pas les informations présentant de manière objective un caractère confidentiel** auxquelles il peut avoir accès (secrets de fabrication, informations entrant dans le champ du secret médical, documents relatifs à la situation financière de l'entreprise, etc.) ;
- respecter un devoir de réserve en **n'adoptant pas une attitude ouvertement critique à l'égard des décisions de l'employeur** ; toutefois, selon la jurisprudence, l'abus du salarié dans l'exercice de sa liberté d'expression n'est caractérisé qu'en cas de propos injurieux, excessifs ou diffamatoires tenus en public ou face aux autres salariés (V. **2813**).

**Remarque** Est ainsi susceptible de constituer un manquement du salarié à son devoir de réserve :

- le fait, pour une secrétaire médicale, de déclarer en public, sans aucune justification et dans le seul but de ruiner la réputation de son employeur, que ce dernier ne prend pas les mesures nécessaires pour éviter tout risque de transmission du virus HIV (cet abus de sa liberté d'expression a été jugé constitutif d'une faute grave) ;
- le dénigrement de l'employeur sur les réseaux sociaux, en l'absence d'activation de paramètres de confidentialité.



# Rupture du contrat

## I. Rupture à l'initiative de l'employeur

**2823** Les parties à un contrat de travail ne peuvent, par avance, s'accorder pour écarter les règles légales applicables au licenciement pendant la durée du contrat. L'employeur qui prend l'initiative de rompre le contrat de travail doit mettre en œuvre la procédure de licenciement applicable selon qu'il s'agisse d'un licenciement pour motif économique ou non.

### A. – MOTIF ÉCONOMIQUE DE LICENCIEMENT

#### ■ Sources

C. trav., art. L. 1233-1 à L. 1233-60-1 ; C. trav., art. R. 1233-1 et s., R. 1234-1 et s., R. 1235-1 et s.

**2824** Dès lors que le contrat de travail n'est pas à durée déterminée et qu'il ne comporte pas de clause de garantie de l'emploi (clause en vertu de laquelle l'employeur s'interdit de licencier le salarié pendant une durée limitée), l'employeur n'est pas tenu de garantir au salarié un minimum de stabilité de l'emploi. La liberté d'entreprendre implique que le chef d'entreprise choisisse l'organisation qui lui paraît la plus conforme aux intérêts de son activité. Sa décision sera alors soumise au contrôle du juge.

#### 1° Définition

**2825** Constitue un licenciement pour motif économique le licenciement effectué par un employeur pour un ou plusieurs motifs non inhérents à la personne du salarié. Ces motifs doivent résulter d'une suppression ou transformation d'emploi ou d'une modification, refusée par le salarié, d'un élément essentiel du contrat de travail, consécutives notamment (cette liste n'étant pas exhaustive) :

- à des difficultés économiques ;
- à des mutations technologiques ;
- à une réorganisation de l'entreprise nécessaire à la sauvegarde de sa compétitivité ;
- à la cessation d'activité de l'entreprise.

**2826 Difficultés économiques** – Afin de rendre plus accessibles aux PME les critères permettant de savoir si le motif économique est fondé ou non, la loi précise la notion de « difficultés économiques » en fournissant certains indicateurs variant en fonction de l'effectif de l'entreprise. Ainsi, les difficultés économiques sont caractérisées :

- soit par l'évolution significative d'au moins un indicateur économique tel qu'une baisse des commandes ou du chiffre d'affaires, des pertes d'exploitation ou une dégradation de la trésorerie ou de l'excédent brut d'exploitation ;
- soit par tout autre élément de nature à justifier de ces difficultés.

En outre, la baisse significative des commandes ou du chiffre d'affaires doit être constatée sur une certaine durée, en comparaison avec la même période de l'année précédente, qui doit être au moins égale à :

- 1 trimestre pour une entreprise de moins de 11 salariés ;
- 2 trimestres consécutifs pour une entreprise d'au moins 11 salariés et de moins de 50 salariés.

Quoi qu'il en soit, les difficultés financières ne doivent pas être simplement conjoncturelles mais doivent affecter durablement l'activité de l'entreprise.

Ces difficultés sont appréciées au jour de la rupture du contrat de travail, c'est-à-dire à la date de notification du licenciement même si cette précision n'interdit pas au juge la prise en compte d'éléments postérieurs, et doivent être constatées au niveau de l'entreprise (ou au niveau du groupe si l'entreprise appartient à une telle entité, du moins au niveau du secteur d'activité concerné si le groupe en a plusieurs).

**Remarque** L'ordonnance n° 2017-1387 du 22 septembre 2017 limite le périmètre d'appréciation du motif économique de licenciement qui devient, pour les entreprises membres d'un groupe, nécessairement national.

**2827 Mutations technologiques** – L'introduction d'une nouvelle technologie dans l'activité peut amener l'employeur à transformer ou supprimer l'emploi d'un ou plusieurs salariés. Tel a été le cas lorsque le numérique a remplacé l'argentique ou la consultation sur internet a pris le pas sur la lecture de l'annuaire papier.

**2828 Cessation totale de l'activité de l'entreprise** – Motif autonome (c'est-à-dire se suffisant à lui-même) de licenciement économique lorsque la cessation d'activité de l'employeur est **totale et définitive**, ce cas se rencontre souvent en pratique lors du départ à la retraite du professionnel libéral ; ce départ entraînant la cessation de l'activité de son cabinet qui, sans repreneur, justifie le licenciement du ou des salariés. Toutefois, pour constituer un motif valable de licenciement, la cessation de l'activité ne doit pas résulter d'une **faute** de l'employeur ou de sa **légèreté blâmable** notamment lorsque celui-ci, par son comportement, a déterminé la fin irrémédiable de l'activité (par exemple, en cas de dissolution précipitée motivée par le seul intérêt du ou des associés contrôlant la société dissoute).

**Remarque** On notera tout d'abord que, plus qu'une possibilité, l'employeur qui cesse son activité sans que son entreprise soit reprise est tenu de mettre fin au contrat de ses salariés, par le biais d'un licenciement économique. On rappellera ensuite que le licenciement économique d'un salarié ne peut en principe intervenir, en cas de suppression d'emploi, que si le **reclassement** de l'intéressé dans l'entreprise n'est pas possible (V. **2835**). Toutefois, les efforts de reclassement atteignent leur limite naturelle en l'absence de **tout poste disponible**, notamment compte tenu de l'arrêt complet et définitif de l'activité. En effet, en l'absence de tout repreneur ou successeur, la cessation d'activité entraîne la suppression du poste du salarié et justifie le motif économique du licenciement et, s'agissant de l'obligation de reclassement, l'employeur justifie de l'absence de poste disponible en raison de la cessation de son activité. De plus, l'obligation de reclassement qui pèse sur l'employeur **ne s'étend pas aux entreprises extérieures**, sauf convention ou engagement contraire. Pour autant, même en cas de cessation totale d'activité sans successeur, il peut être utile au professionnel libéral de se rapprocher de ses confrères d'immédiate proximité (géographique et/ou professionnelle) et de se ménager des preuves des diligences effectuées (lettres justifiant de l'absence de poste à pourvoir pour des emplois similaires ou équivalents).

**IMPORTANT** Si le professionnel libéral, envisageant de cesser totalement son activité (retraite, reconversion, etc.), **la cède à un successeur**, le droit du travail impose le **maintien des contrats de travail en cours** lors du transfert de l'entreprise. Autrement dit, si le cabinet est transféré avec les moyens corporels (matériels, locaux, etc.) ou incorporels (clientèle spécifique, etc.) nécessaires à son développement (on parle d'« entité économique autonome », comme un cabinet dentaire par exemple), les contrats de travail en cours au jour du transfert, et affectés à l'activité transférée, sont transmis au **repreneur** qui devient le **nouvel employeur** des salariés. Ce principe étant d'**ordre public**, le transfert des contrats de travail s'opère de **plein droit et sans formalisme**, même si les petites entreprises sont incitées à informer leurs salariés sur l'éventuelle cession de leur entreprise. Quoi qu'il en soit, le transfert s'impose aux employeurs, ancien et nouveau, comme aux salariés. En conséquence, l'ensemble des clauses contractuelles sont transmises au nouvel employeur ; les salariés sont donc assurés du maintien de leur contrat de travail et de leur statut individuel (qualification, rémunération...), sans que le nouvel employeur puisse leur imposer de nouvelles obligations. Des modifications du contrat de travail **postérieures** au transfert (et donc envisagées par le nouvel employeur) ne sont d'ailleurs possibles que si le salarié est d'accord ou si la modification ne porte pas sur un élément essentiel du contrat de travail.

**2829 Cessation partielle de l'activité de l'entreprise** – Seule une cessation complète de l'activité de l'employeur peut constituer en elle-même une cause économique de licenciement : une cessation partielle de l'activité de l'entreprise ne justifie un licenciement économique **qu'en cas de difficultés économiques, de mutation technologique ou de réorganisation de l'entreprise nécessaire à la sauvegarde de sa compétitivité**. En d'autres termes, l'arrêt partiel de l'activité de l'employeur n'est pas un motif autonome de licenciement ; il ne peut justifier la rupture du contrat de travail que s'il est adossé à un des autres motifs de licenciement économique.

**Remarque** Ce cas se rencontre en pratique lors du départ en retraite d'un des associés du cabinet libéral, par hypothèse sans successeur. En raison de ce départ, les besoins en personnel du cabinet évoluent et risquent de peser lourdement sur un nombre d'associés en baisse. Or, s'il est établi que le départ annoncé de l'associé mettra en péril la pérennité du cabinet, l'employeur peut justifier le licenciement économique d'une partie du personnel par la **réorganisation préventive** de l'entreprise nécessaire à la sauvegarde de sa compétitivité (V. **2830**), et sous réserve bien sûr de satisfaire à son obligation de reclassement (V. **2835**). Il existe toutefois un risque de **requalification** en licenciement sans motif réel et sérieux si, au contraire, il est démontré que le cabinet pourra supporter le surplus de charges. Dans ce cas, d'autres possibilités sont envisageables, **sous réserve de l'accord du salarié**. Peuvent ainsi lui être proposées, soit une **rupture conventionnelle** de son contrat de travail, soit une **réduction de son temps de travail**, en rappelant que le salarié est toujours en droit de refuser une modification de son contrat de travail et que si l'employeur entend maintenir cette modification, il est tenu de le licencier ... pour motif économique (V. **2832**). En tout état de cause, on ne serait trop conseillé d'anticiper au maximum cette situation de façon à organiser juridiquement, en fonction des conditions d'exercice en commun, le partage du coût d'un éventuel licenciement entre l'associé partant et les associés restants, compte tenu des contraintes du droit du travail.

**2830 Sauvegarde de la compétitivité du cabinet** – La réorganisation mise en œuvre pour prévenir des difficultés économiques à venir liées à des évolutions technologiques et leurs conséquences sur l'emploi justifient le recours au licenciement économique sans qu'il y ait lieu de justifier **dans l'immédiat** de difficultés économiques. De la sorte, l'employeur bénéficie d'une **faculté d'anticipation** des difficultés économiques prévisibles.

**2831 Suppression de poste** – La cause économique revendiquée par l'employeur doit conduire à la suppression **réelle et effective** de l'emploi du salarié. La suppression d'un poste, même si elle s'accompagne de la répartition des tâches accomplies par le salarié licencié entre les salariés demeurés dans l'entreprise, est une suppression d'emploi. À l'inverse, l'emploi n'est pas supprimé lorsque le salarié licencié a été remplacé par un salarié occupant le même emploi.

**2832 Transformation, refus de modification de l'emploi** – La transformation d'emploi qui provoque le licenciement pour motif économique est nécessairement celle qui a été précédée par le refus du salarié d'une modification de son contrat de travail. En effet, lorsque l'employeur envisage la modification d'un élément essentiel du contrat de travail d'un salarié pour un motif économique, il lui en fait la proposition par lettre recommandée avec avis de réception. La lettre de notification informe le salarié qu'il dispose d'un mois à compter de sa réception pour faire connaître son refus. À défaut de réponse dans un délai d'un mois, le salarié est réputé avoir accepté la modification proposée. Le refus du salarié ne peut être considéré comme une faute disciplinaire. Toutefois, si le salarié est toujours en droit de refuser la modification de son contrat de travail, l'employeur qui entend maintenir cette modification est tenu de le licencier pour motif économique.

**2833** Le tableau suivant présente des cas de jurisprudence ayant retenu ou non l'existence d'un motif économique.

Motif économique	Absence de motif économique
Pertes financières	La seule perte d'un marché
Un endettement très important	Une légère baisse de l'activité
De graves difficultés de trésorerie, un déficit budgétaire important et un déficit d'exploitation considérable	Un simple ralentissement des ventes
Une détérioration des résultats et du chiffre d'affaires.	La réalisation d'un chiffre d'affaires ou de bénéfices moindres durant l'année précédant le licenciement
Sous réserve de la faute de gestion, la perte de l'unique client de l'employeur	Une situation financière de l'employeur déficitaire depuis des années mais sans qu'aucune aggravation ne soit démontrée
La baisse de rentabilité de l'entreprise malgré les mesures prises dans le cadre d'une restructuration.	Les résultats négatifs de l'entreprise dus aux prélèvements personnels de l'employeur, supérieurs au chiffre d'affaires.
Départ à la retraite du chef d'entreprise	Le désir d'augmenter les profits
La suppression d'emploi résultant de l'informatisation du cabinet	Le souhait d'augmenter la rentabilité de l'entreprise
Le passage de l'argentique au numérique	

## 2° Procédure

**2834 Préalables** – Préalablement à l'engagement d'une procédure de licenciement pour motif économique, l'employeur doit :

- **rechercher un reclassement aux salariés concernés** sur les emplois éventuellement disponibles dans l'entreprise (sauf extension du périmètre de reclassement par voie conventionnelle ou engagement unilatéral), au besoin au moyen de mesures de mutations, de transformations du poste de travail ou d'aménagement du temps de travail. Le reclassement doit être envisagé sur un emploi relevant de la même catégorie ou équivalent ou, à défaut, sur un emploi d'une catégorie inférieure dès lors que le salarié y a consenti. Il s'agit pour l'employeur d'une **obligation de moyens renforcée** (et non de résultat) ; il doit simplement prouver avoir accompli des diligences préalables, sérieuses et actives. Enfin, la **formalisation de la proposition de reclassement écrite, précise et personnalisée** peut désormais se limiter à la **diffusion par tout moyen** permettant de conférer date certaine d'une liste des postes disponibles à l'ensemble des salariés concernés, dans des conditions précisées par décret (C. trav., art. D. 1233-2-1) ;

**Remarque** Si l'entreprise appartient à un **groupe**, les emplois compatibles doivent être recherchés au niveau du groupe, sachant que cette notion est désormais entendue dans un **sens restrictif** privilégiant le lien capitalistique. En outre, la recherche ne doit être effectuée dans ce cas qu'au sein des autres entreprises du groupe dont l'activité, l'organisation ou le lieu d'exploitation permet la **permutation** de tout ou partie du personnel.

On rappelle par ailleurs que l'obligation de reclassement est un **préalable** au licenciement, si bien que les recherches doivent être effectuées **à compter du moment où le licenciement est envisagé** jusqu'au terme de la procédure matérialisée par la notification de la rupture.

- **respecter l'ordre des licenciements.** Afin de déterminer qui parmi le personnel est susceptible d'être licencié, l'employeur doit se référer aux critères fixés par la convention collective applicable ou, à défaut, par la loi, à savoir : les charges de famille, en particulier celles des parents isolés ; l'ancienneté dans l'entreprise ; la situation des salariés qui présentent des caractéristiques sociales rendant leur réinsertion professionnelle particulièrement difficile (handicap, âge) ; les qualités professionnelles appréciées par catégorie. L'employeur peut privilégier l'un de ces critères dès lors qu'il tient compte de l'ensemble des autres critères énoncés. Leur périmètre d'application est en principe **celui de l'entreprise**.

**Remarque** Toutefois, il est désormais possible aux entreprises de moins de 50 salariés envisageant un licenciement collectif de fixer le périmètre d'application des critères d'ordre des licenciements par un accord collectif à un niveau inférieur à celui de l'entreprise (comme un établissement ou un service). En l'absence d'accord collectif, le périmètre défini ne peut en tout état de cause être inférieur à celui de chaque zone d'emplois dans laquelle sont situés un ou plusieurs établissements de l'entreprise concernés par les suppressions d'emploi.

**2835** Les procédures de licenciement pour motif économique s'appliquent pour toute rupture de CDI fondée sur un tel motif. La procédure à appliquer dépend du nombre de licenciements envisagés, de la taille de l'entreprise et de la période au cours de laquelle ceux-ci seront prononcés (période de 30 jours).

Compte tenu du faible recours à ces procédures dans les cabinets libéraux, la présentation se limitera une présentation rapide de la procédure de licenciement collectif de moins de 10 salariés sur 30 jours dans les entreprises de moins de 11 salariés :

- convocation du ou de chaque salarié concerné à un entretien préalable ;
- présentation, lors de l'entretien, des motifs de la rupture envisagée et proposition du contrat de sécurisation professionnelle (CSP) avec remise d'un document écrit mentionnant qu'il dispose d'un délai de 21 jours à compter du lendemain de la remise dudit document pour l'accepter ou non, ainsi que les mesures du fonds national pour l'emploi ;

**Remarque** Le dispositif du CSP, qui arrivait à expiration le 30 juin 2018, a été prorogé jusqu'au 30 juin 2019. L'avenant n° 3 du 31 mai 2018 à la convention du 26 janvier 2015 relative au CSP signé par les partenaires sociaux a été agréé par arrêté du 17 juillet 2018. Ses dispositions sont ainsi rendues obligatoires pour tous les employeurs et tous les salariés concernés par l'assurance chômage.

- information d'une commission paritaire pour l'emploi ;
- respect d'un délai de 7 jours avant la notification de la lettre de licenciement contenant diverses mentions obligatoires (motif économique à l'origine du projet de réorganisation et de la suppression du poste occupé par le salarié ; possibilité pour le salarié de bénéficier du CSP (si le délai de réflexion est toujours en cours) ; possibilité pour le salarié d'exercer une priorité de réembauchage dans un délai d'un an à compter de la date de sa sortie des effectifs de l'entreprise) ;
- information de la DIRECCTE dans les 8 jours de l'envoi de la lettre de licenciement.

**IMPORTANT** L'obligation pour l'employeur de mentionner le délai de 12 mois pour que le salarié puisse contester son licenciement, a été supprimée par l'ordonnance du 20 décembre 2017. La mention de ce délai est en effet rendue sans objet par la généralisation du délai de prescription d'un an des actions en contestation des ruptures à l'initiative de l'employeur (V. 2920). Celui-ci est donc opposable au salarié bien qu'il n'ait pas été mentionné dans la lettre de licenciement.

Par ailleurs, comme en matière de licenciement pour motif personnel (V. 2837 et s.), les réformes récentes ont prévu, d'une part, une simplification des sanctions encourues par l'employeur en cas d'irrégularité de procédure, d'autre part, que l'insuffisance de motivation de la lettre de licenciement ne prive plus, à elle seule, le licenciement de cause réelle et sérieuse, ensuite, la mise à disposition des employeurs de modèles de lettre de notification du licenciement et, enfin, qu'il est possible aux employeurs de préciser les motifs énoncés dans la lettre de licenciement après sa notification au salarié.

**Remarque** Au sujet des modèles-types de lettre de licenciement, on précisera tout de même qu'ils restent facultatifs et qu'ils doivent être maniés avec précaution car leur lecture attentive montre des imprécisions (comme le fait de prévoir un paragraphe relatif à l'impossibilité de reclassement dans les modèles de lettres de licenciement pour motif économique, alors qu'aucune règle légale ou jurisprudentielle n'en fait une mention obligatoire). De plus, ils ne sont pas exhaustifs dans le sens où tous les types de licenciement n'y figurent pas. En tout état de cause, ils sont insuffisants pour régler la situation particulière issue de l'application de tel ou tel régime conventionnel ou contractuel.

Concernant l'indemnisation du salarié licencié pour motif économique, V. 2865 et s.

## B. – MOTIF PERSONNEL DE LICENCIEMENT

### ■ Sources

C. trav., art. L. 1226-2 et s., L. 1232-1 et s., L. 4624-3 et s. ; C. trav., art. R. 1232-1 et s., R. 1234-1 et s., R. 1235-1 et s., R. 4624-45 et s.

**2836** Le licenciement est un droit de l'employeur, conséquence de son pouvoir de direction et de son impossibilité d'engager la responsabilité financière du salarié. En effet, sauf faute lourde, et donc intention de nuire du salarié, sa responsabilité financière ne peut être mise en jeu. À l'inverse, l'employeur est libre de rassembler les éléments de preuve en sa possession et s'il estime la faute caractérisée de sanctionner le salarié et éventuellement de prononcer une sanction pouvant aller jusqu'au licenciement. Dans les cas les plus graves, la faute grave permet de mettre un terme immédiat au contrat de travail.

## 1° Motifs du licenciement personnel

**2837** L'employeur est tenu d'énoncer les motifs du licenciement dans la lettre de rupture. Les motifs invoqués doivent être **précis** afin d'être **vérifiables**, sachant que tous les faits seront examinés. Aussi est-il préférable pour l'employeur de se limiter aux faits dont il est en mesure de démontrer l'existence.

Toutefois, sur l'initiative du salarié ou de l'employeur lui-même, dans les **15 jours** suivant la notification du licenciement, il est désormais possible à l'employeur de **préciser les motifs** énoncés dans la lettre de licenciement **après sa notification** au salarié. En conséquence, en cas de contentieux portant sur les motifs du licenciement, les limites du litige sont dorénavant fixées par la lettre de licenciement, **précisée le cas échéant par l'employeur**.

**Remarque** Certaines conventions collectives peuvent prévoir des clauses limitant le droit de l'employeur de rompre le contrat de travail à durée indéterminée. Tel est notamment le cas des clauses de garanties d'emploi imposant, par exemple, un délai minimum d'absence du salarié pour caractériser un trouble permettant d'envisager un licenciement pour désorganisation de l'entreprise.

Par ailleurs, l'**insuffisance de motivation** de la lettre de licenciement ne prive plus nécessairement le licenciement de cause réelle et sérieuse. En effet, lorsque le salarié **n'a pas usé de sa faculté** de demander à l'employeur de préciser les motifs énoncés, cette irrégularité :

- ne prive pas à elle seule le licenciement de cause réelle et sérieuse ;
- n'ouvre droit, pour le salarié, qu'à une **indemnité plafonnée à un mois de salaire** (à la charge de l'employeur).

**Remarque** L'insuffisance des motifs énoncés dans la lettre de licenciement n'est donc plus, dans ce cas, assimilée à une irrégularité de fond mais à une simple **irrégularité de forme**.

En revanche, lorsque le salarié a demandé à l'employeur de préciser les motifs énoncés dans la lettre, l'insuffisance de motivation de la lettre de licenciement prive toujours le licenciement de cause réelle et sérieuse. Le salarié a alors droit à une **indemnité**, à la charge de l'employeur, allouée par le juge dans les limites du **barème** désormais fixé par la loi.

## 2° Preuve du licenciement

**2838** En principe, **aucune des parties ne supporte la charge de la preuve**. En cas de litige, il appartient au **juge** d'apprécier la régularité de la procédure suivie et le caractère réel et sérieux des motifs invoqués par l'employeur.

**En pratique** Le juge forme sa conviction au vu des éléments fournis par les parties après avoir ordonné, au besoin, toutes les mesures d'instruction qu'il estime utiles. L'une et l'autre des parties sont amenées à fournir au juge des éléments de preuve dans leur propre intérêt. À ce titre, la preuve est **libre**. Le salarié peut notamment produire en justice des documents dont il a eu connaissance dans le cadre de ses fonctions dans la stricte limite des nécessités de sa défense en cas de litige avec son employeur... In fine, si un doute subsiste, il profite au salarié.

À l'inverse, la **preuve de la faute grave**, et a fortiori de **faute lourde**, **incombe à l'employeur**. Ainsi, le salarié n'a pas à apporter la preuve de l'absence de faute. Le juge forme sa conviction au vu des éléments produits par l'employeur. Là encore, en cas de doute, il profite au salarié.

**Remarque** Cette charge de la preuve imputée à l'employeur justifie la possibilité pour le salarié de solliciter un renversement du calendrier de procédure devant le Conseil de prud'hommes en cas de contentieux. En effet, alors que classiquement le salarié demandeur à l'action est tenu de communiquer en premier, en cas de faute grave, l'employeur peut être tenu de fournir ses éléments en premier.

## 3° Règles spécifiques aux licenciements disciplinaires

**2839** Quels que soient l'ancienneté du salarié et l'effectif du cabinet, l'employeur doit respecter la procédure offerte au salarié pour contester les griefs invoqués par l'employeur et préparer sa défense.

**Remarque** Un salarié ne peut être sanctionné 2 fois pour les mêmes faits. En prononçant la première sanction, l'employeur est considéré comme ayant **épuisé son pouvoir disciplinaire** à l'égard de tous les faits connus de lui à cette date. Il ne peut invoquer la faute déjà sanctionnée que pour souligner la **persistance d'un comportement fautif** ou pour caractériser la récidive.

**2840 Engagement de la procédure** - L'employeur doit engager la procédure de licenciement disciplinaire dans les **2 mois** qui suivent la date à compter de laquelle il a connaissance des faits fautifs. La jurisprudence ajoute qu'en cas de faute grave - et a fortiori de faute lourde - l'employeur doit mettre en oeuvre la procédure disciplinaire dans un délai restreint après qu'il ait eu connaissance des faits fautifs. Le point de départ du délai d'engagement de la procédure est toujours la connaissance par l'employeur des agissements du salarié. Ce délai n'est interrompu que par l'engagement de poursuites pénales contre le salarié pour les faits qui lui sont reprochés.

**2841 Prescription** - Aucune sanction antérieure de plus de 3 ans à l'engagement des poursuites disciplinaires ne peut être invoquée à l'appui d'une nouvelle sanction. Ainsi, seuls les précédentes sanctions notifiées dans

les 3 années précédant le licenciement peuvent être invoquées à l'appui du licenciement justifié par un nouveau manquement.

**2842 Notification** – La sanction ne peut intervenir moins de 2 jours ouvrables ni plus d'un mois après l'entretien. Spécialement en cas de faute grave, la mise en oeuvre de la rupture du contrat de travail doit intervenir dans un **délai restreint** après que l'employeur a eu connaissance des faits allégués dès lors qu'aucune vérification n'est nécessaire.

## 4° Différentes causes de rupture

**2843 Cause réelle et sérieuse** – Tout licenciement doit reposer sur une cause réelle et sérieuse, même si la loi n'en donne aucune définition. Tout comportement du salarié qui s'inscrirait en contradiction avec une exécution loyale du contrat de travail doit pouvoir être sanctionné. Ainsi, **la cause justifiant le licenciement est appréciée au cas par cas**.

Ni le contrat de travail, ni la convention collective ne sauraient prévoir de cause automatique de rupture de travail.

**En pratique** Dans tous les cas, il appartient au juge d'apprécier si les faits invoqués par l'employeur dans la lettre de licenciement peuvent caractériser une cause réelle et sérieuse de licenciement. Quoi qu'il en soit, le juge ne serait pas lié par une clause automatique de rupture.

**2844 La cause réelle est celle qui est à la fois existante, objective et exacte.** Lorsqu'il prend la décision de rompre le contrat de travail, l'employeur doit justifier de l'existence même des faits. Une simple insuffisance professionnelle par exemple doit pouvoir être illustrée par des faits permettant d'en attester. Ces faits doivent être objectifs, indépendants de la bonne ou de la mauvaise humeur de l'employeur.

**En pratique** Ainsi, des soupçons ou la perte de confiance de l'employeur ne constituent pas en soi un motif de licenciement. Toujours le juge ira rechercher quelle est la cause exacte du licenciement. Très souvent, dans le cadre du contentieux découlant du licenciement, le juge est amené à rechercher si la véritable cause du licenciement n'est pas la suppression du poste du salarié ou un motif discriminatoire. S'il est démontré que le licenciement repose sur un prétexte, il tombe sous le contrôle du juge.

**2845 La cause sérieuse revêt une certaine gravité qui rend impossible, sans dommage pour l'entreprise, la continuation du travail** et qui rend nécessaire le licenciement. Ainsi, une faute légère ne justifie pas un licenciement. À l'inverse, une faute simple permet d'envisager la rupture du contrat de travail.

**En pratique** Pour que la faute soit retenue, elle ne doit pas :

- relever de la vie personnelle du salarié ;
- se rattacher à l'exercice licite d'une liberté fondamentale ;
- relever de l'exercice d'un mandat ;
- reposer sur un motif discriminatoire ;
- relever d'une désobéissance licite ou répondre aux dispositions protégeant les victimes ou les dénonciateurs de harcèlement.

**2846 Licenciement non disciplinaire** – La notion de faute renvoie au droit disciplinaire, c'est-à-dire à un manquement du salarié à la discipline. Au-delà des manquements à la discipline, d'autres causes peuvent conduire à la rupture du contrat de travail dès lors qu'elles sont réelles et suffisamment sérieuses.

Deux motifs sont le plus souvent évoqués :

- l'insuffisance professionnelle ;
- le **trouble objectif créé dans l'entreprise** : par exemple la désorganisation de l'entreprise résultant de l'absence prolongée du salarié pour arrêt maladie dès lors que les perturbations entraînent la nécessité pour l'employeur de procéder au remplacement définitif par l'engagement d'un autre salarié.

**En pratique** L'insuffisance de résultats ne peut constituer, en soi, une cause de licenciement ; il appartient au juge de rechercher si les objectifs fussent-ils définis au contrat de travail, étaient réalistes et si les mauvais résultats procédaient soit d'une insuffisance professionnelle non fautive, soit d'une faute imputable au salarié.

**2847 Faute grave** – La faute grave est celle qui rend impossible le maintien du salarié dans l'entreprise. Elle peut être **caractérisée par un fait unique ou une accumulation d'actes du salarié** ; des fautes qui, isolément considérées, ne seraient pas graves, peuvent le devenir en raison de leur répétition.

**Remarque** L'ancienneté du salarié est un critère permettant d'apprécier la gravité de la faute du salarié. Toutefois, un salarié ne peut invoquer son ancienneté pour se dédouaner de sa responsabilité en cas de comportement fautif. Ainsi, l'ancienneté, bien que prise en compte, n'exclut pas la faute grave.

**En pratique** Le licenciement prononcé pour faute grave a **nécessairement un caractère disciplinaire**. Ainsi, l'insuffisance professionnelle ne constitue jamais une faute grave. À l'inverse, relèvent classiquement de la faute grave :

- les violences ;
- les manquements aux règles d'hygiène et de sécurité ;



- les faits de harcèlement ;
- le fait de fumer sur son lieu de travail ;
- le refus de porter les équipements de protection individuelle
- les absences injustifiées et retards répétés ;
- les actes **discriminatoires** et notamment les insultes racistes ou antisémites.

En revanche, l'utilisation à des fins personnelles du matériel professionnel ne constitue pas toujours une faute grave justifiant le licenciement d'un salarié.

**2848** Compte tenu de l'impossibilité de maintenir le salarié dans l'entreprise, la **faute grave du salarié autorise l'employeur à mettre à pied à titre conservatoire le salarié**. La mise à pied conservatoire est une mesure de suspension du contrat de travail qui consiste à écarter temporairement le salarié de l'entreprise dans l'attente du prononcé d'une sanction. Bien qu'elle entraîne une perte de salaire pour la période correspondante, la mise à pied n'est pas une sanction. Elle n'a donc pas à être précédée d'un entretien préalable.

**En pratique** Pour être valable, la mise à pied doit être immédiatement suivie d'une convocation à entretien préalable. C'est pourquoi, en pratique, elle est le plus souvent notifiée au salarié dans le cadre de sa convocation à entretien préalable.

**2849 Faute lourde** – La faute lourde suppose du salarié une **intention de nuire** à l'entreprise, laquelle implique la volonté du salarié de lui porter préjudice dans la commission du fait fautif (actes de concurrence déloyale notamment) ; elle ne résulte pas de la seule commission d'un acte préjudiciable à l'entreprise.

**Remarque** L'intention de nuire se distingue donc de l'état d'esprit du salarié qui commet un fait qu'il sait dommageable pour l'entreprise sans pour autant chercher à nuire à celle-ci. Ainsi, par exemple, si le vol comporte un élément intentionnel, celui-ci n'implique pas, par lui-même, l'intention de nuire à l'employeur.

Aussi, compte tenu de son extrême gravité, le préavis ne peut pas être effectué et le salarié est privé de l'indemnité de licenciement. Il conserve en revanche son **indemnité compensatrice de congés payés**.

**Remarque** La faute lourde est d'ailleurs la seule faute qui, une fois constatée, permette de licencier le salarié gréviste. À défaut, le licenciement prononcé est nul de plein droit. Sera dans ce cadre analysée comme une faute lourde la violation par le salarié d'une liberté fondamentale. Par ailleurs, si, en principe, l'employeur supporte les risques de son exploitation, la faute lourde du salarié permet d'engager sa **responsabilité pécuniaire**.

**2850 Inaptitude** – L'inaptitude du salarié résulte de l'inadéquation de son état de santé aux exigences de son poste de travail. Elle :

- ne peut être constatée que par le **médecin du travail** ;
- peut-être partielle ou totale, temporaire ou définitive ;
- est dite **professionnelle** lorsqu'elle est consécutive à un accident du travail ou une maladie professionnelle ; à l'inverse, l'inaptitude **non professionnelle** résulte d'un état pathologique non imputable à l'activité du salarié au sein de l'entreprise.

**2851** L'employeur qui souhaite **rompre le contrat de travail du salarié inapte** n'a pas d'autre choix que d'engager la procédure spéciale de licenciement, à l'exclusion notamment de la rupture conventionnelle. Si, en principe, le licenciement prononcé en raison de l'état de santé du salarié est nul, cette règle supporte une exception : **l'impossibilité de reclasser le salarié** à la suite du constat de son inaptitude par le médecin du travail.

**2852** Le constat de l'inaptitude du salarié à son poste ne peut être valablement prononcé **que par le médecin du travail**. Peu importe l'avis d'un médecin traitant, d'un spécialiste, d'une commission médicale ou des médecins-conseils de la sécurité sociale, son avis s'impose à tous les praticiens : seul son avis permet d'envisager la rupture du contrat de travail.

Toutefois, **depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017**, la procédure de constatation de l'inaptitude a été allégée. En effet, le médecin du travail peut désormais constater l'inaptitude du salarié après avoir :

- **procédé lui-même, ou fait procéder** par un membre de l'équipe pluridisciplinaire du SST (sauveteur secouriste du travail) (collaborateur médecin, infirmier, etc.), à une **étude du poste de travail** du salarié ;
- **échangé avec l'employeur et le salarié**.

**Remarque** Afin d'alléger la charge de travail des médecins du travail, la loi a donc **supprimé l'obligation de la double visite médicale** précédant la constatation de l'inaptitude. De même, la réalisation de l'étude de poste n'est plus réservée aux médecins du travail. En revanche, ces derniers doivent effectivement recevoir le salarié pour échanger sur l'avis et les propositions de reclassement qu'ils pourraient adresser à l'employeur.

Si, à l'issue de la visite de poste et de l'échange avec l'employeur et le salarié, le médecin du travail constate qu'aucune mesure d'aménagement, d'adaptation ou de transformation du poste de travail occupé n'est possible, et que l'état de santé du salarié justifie un changement de poste, il le déclarera inapte à son poste de travail.

**Remarque** Bien que la loi ne le précise pas, il semble que la **réalisation d'un examen médical** du salarié par le médecin du travail (dans le cadre, notamment, d'une visite périodique ou d'une visite de reprise après un arrêt de travail) **reste nécessaire** afin d'évaluer son état de santé et de « déclencher » la procédure de constatation de son inaptitude.

**2853** Dès lors que le médecin du travail n'a pas rendu d'avis d'inaptitude, le salarié est présumé apte. Tel est le cas d'un avis d'aptitude à mi-temps thérapeutique. Il en est de même lorsque le médecin du travail conclut à une aptitude du salarié avec aménagement de poste, limitation du port de charges et aptitude à des démarches administratives. Si les réserves émises par le médecin du travail soulèvent des difficultés d'interprétation ou d'application, l'employeur a intérêt, dans le cadre de son obligation d'exécution de bonne foi du contrat de travail, à interroger le médecin du travail pour obtenir des précisions sur son avis.

**IMPORTANT** La procédure de contestation de l'avis d'inaptitude (ou d'aptitude) a d'abord été réformée par la loi Travail du 8 août 2016, puis aménagée par les dispositions de l'ordonnance n° 2017-1387 du 22 septembre 2017. En effet, désormais, l'employeur ou le salarié qui conteste les avis émis par le médecin du travail (mais aussi les propositions, conclusions écrites ou indications, c'est-à-dire les propositions de mesures individuelles d'aménagement, d'adaptation ou de transformation du poste de travail, ou de mesures d'aménagement du temps de travail) reposant sur des éléments de nature médicale doit non plus saisir l'inspecteur du travail, mais le **Conseil de prud'hommes, en référé**. Le médecin du travail, informé par l'employeur de la contestation, n'est pas partie au litige. Par la suite, la juridiction peut confier toute mesure d'instruction au **médecin inspecteur du travail** territorialement compétent pour l'éclairer sur les questions de fait relevant de sa compétence. À cet égard, le juge prud'homal peut décider, par décision motivée, de ne pas mettre les frais d'expertise à la charge de la partie perdante, dès lors que l'action en justice n'est pas dilatoire ou abusive. La décision du Conseil de prud'hommes se substitue quoi qu'il en soit aux avis, propositions, conclusions écrites ou indications contestés.

**2854** Par ailleurs, préalablement au licenciement du salarié déclaré inapte, l'employeur est tenu d'une **obligation de reclassement** dont le point de départ est la déclaration d'inaptitude. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, le champ de l'obligation de reclassement est applicable à l'ensemble des salariés victimes d'une maladie ou d'un accident (d'origine professionnelle ou non) déclarés inaptes, quel que soit le moment de la constatation de l'inaptitude (visite de reprise à l'issue d'un arrêt de travail pour maladie ou accident, visite périodique ou ponctuelle). Ainsi, en vertu de cette obligation, l'employeur est tenu de proposer au salarié inapte un emploi **aussi comparable que possible** à l'emploi précédemment occupé et **approprié à ses capacités** ; l'obligation de reclassement étant **réputée satisfaite** lorsque l'employeur a proposé un emploi prenant en compte les indications du médecin du travail. Toutefois, les représentants du personnel s'ils existent, doivent **préalablement** avoir été consultés : que l'inaptitude soit d'origine professionnelle ou non, cette consultation doit intervenir en une seule fois, **après la déclaration d'inaptitude** rendue par le médecin du travail et **avant la proposition** au salarié d'un poste de reclassement. L'employeur doit donc leur fournir toutes les informations utiles concernant l'état de santé du salarié et ses recherches de reclassement.

**IMPORTANT** L'absence de consultation des représentants du personnel constitue une **irrégularité de fond** dont la conséquence directe est l'absence de cause réelle et sérieuse du licenciement pour inaptitude.

**Remarque** Pour les entreprises appartenant à un groupe, que l'origine de l'inaptitude du salarié soit professionnelle ou non, le **périmètre de recherche** se limite, depuis le 24 septembre 2017, aux entreprises du groupe situées sur le territoire national et dont l'organisation, les activités ou le lieu d'exploitation assurent la **permutation** de tout ou partie du personnel.

L'employeur qui se trouve dans l'impossibilité de proposer un autre emploi au salarié doit **l'informer par écrit** des motifs qui s'opposent à son reclassement.

**Remarque** L'employeur est tenu de procéder aux recherches de reclassement quand bien même :  
 - l'inaptitude du salarié serait définitive ;  
 - l'entreprise ne comprendrait qu'un poste ou cesserait son activité ;  
 - le salarié aurait manifesté son refus de réintégrer l'entreprise à quelque poste que ce soit.

Cependant, l'employeur est **dispensé** de rechercher un reclassement au salarié déclaré inapte si le médecin du travail **mentionne expressément** dans son avis d'inaptitude :

- que le maintien du salarié dans l'entreprise est gravement **préjudiciable à sa santé**
- ou que son état de santé fait obstacle à tout reclassement, que cette inaptitude soit d'origine professionnelle ou non.

Enfin, lorsque, à l'issue d'un **délai d'un mois** à compter de la date de l'examen médical de reprise du travail, le salarié déclaré inapte **n'est pas reclassé** dans l'entreprise ou s'il **n'est pas licencié**, l'employeur lui verse, dès l'expiration de ce délai, le **salaires correspondant à l'emploi que celui-ci occupait** avant la suspension de son contrat de travail.

## 5° Conséquences des licenciements

**2855 Synthèse** - Le tableau suivant synthétise les conséquences des différentes fautes pouvant être commises lors de l'exécution du contrat de travail, en fonction de leur nature.

Nature de la faute	Conséquences
Faute légère	Pas de licenciement ; éventuellement une autre sanction en fonction de la gravité de la faute (blâme, mise à pied disciplinaire, rétrogradation, mutation)

Nature de la faute	Conséquences
Impossibilité de reclassement suite à une inaptitude non professionnelle	Licenciement sans préavis, sans indemnité compensatrice, mais versement de l'indemnité légale ou conventionnelle de licenciement dont le montant prend en compte la durée des préavis
Impossibilité de reclassement suite à une inaptitude professionnelle	Licenciement avec indemnités compensatrices de préavis et versement, soit de l'indemnité conventionnelle de licenciement, soit du double de l'indemnité légale de licenciement
Faute grave	Possibilité de mise à pied conservatoire Licenciement sans préavis ni indemnité de licenciement
Faute lourde	Possibilité de mise à pied conservatoire Licenciement sans préavis ni indemnité de licenciement

## 6° Procédure

**2856 Convocation à entretien préalable** – Avant toute décision, l'employeur convoque le salarié à un entretien préalable lorsqu'il envisage de le licencier, peu importe la taille de l'entreprise et l'ancienneté du salarié.

**2857** Ce dernier peut être convoqué :

- soit par lettre recommandée avec demande d'avis de réception ;
- soit par lettre remise en main propre contre décharge datée et signée par le salarié.

**2858** La lettre de convocation doit indiquer :

- **en premier lieu, l'objet** de l'entretien. À ce titre, l'employeur ne peut pas se contenter de faire référence à une sanction ; il doit indiquer de manière non équivoque que celle-ci peut conduire au prononcé d'un licenciement. Si en principe, l'employeur n'a pas à préciser les griefs allégués contre le salarié, il peut être utile pour aider le salarié à préparer sa défense de mentionner la **nature des griefs** retenus à son endroit.
- **en deuxième lieu**, puisqu'il s'agit d'une convocation, encore faut-il mentionner la **date, l'heure et le lieu de l'entretien**.
- **en troisième lieu**, la possibilité laissée au salarié de se faire assister lors de cet entretien par une personne de son choix appartenant à l'entreprise ou, à défaut d'instances représentatives du personnel, par une personne de son choix appartenant au personnel de l'entreprise ou extérieure à celle-ci mais inscrite alors sur une liste préfectorale. Indication doit être faite de l'adresse des services où la liste desdits conseillers est tenue à la disposition du personnel (en pratique, l'adresse de l'inspection du travail compétente au regard du lieu où va se dérouler l'entretien et celle de la mairie du lieu du domicile du salarié ou de son travail selon qu'il habite ou non dans le même département).

**2859 Date** Entre la convocation et l'entretien préalable, un **délai minimum de 5 jours** ouvrables doit être respecté ; le salarié ne peut y renoncer. Ce délai court, non le jour de la notification de la convocation à l'entretien, mais le lendemain de sa présentation au salarié ou de sa remise en main propre. Il expire à l'issue du 5<sup>e</sup> jour et peut être reporté au 1<sup>er</sup> jour ouvrable suivant s'il prend fin un samedi, un dimanche, un jour férié ou chômé. Il faut donc être particulièrement vigilant notamment compte tenu des délais postaux.

**2860 Entretien préalable** – L'entretien préalable doit être **individuel et personnel** ; ne peuvent donc être convoqués ensemble plusieurs salariés pour des faits similaires. Il doit être mené dans une langue que les deux parties comprennent. L'employeur doit indiquer au salarié le ou les motifs de la décision envisagée et recueillir ses observations.

Si ce dernier ne se rend pas à l'entretien préalable (il n'y est pas obligé), l'employeur n'a pas à le convoquer une nouvelle fois. La procédure suivra alors normalement son cours. Rien ne lui interdit néanmoins de lui laisser la possibilité de formuler, dans un certain délai, des observations sur le fait que son licenciement soit envisagé.

Il n'est pas non plus obligatoire d'établir un compte rendu d'entretien. Toujours est-il que si le conseiller du salarié l'établit, l'employeur ne le signera que si le compte rendu retrace fidèlement les propos échangés. À défaut, le compte rendu pourra être opposé à l'employeur lors d'un éventuel contentieux ultérieur.

**2861 Notification du licenciement** – L'employeur qui décide de licencier un salarié, doit lui **notifier** sa décision par **lettre recommandée avec avis de réception** et ce, à titre probatoire.

La lettre de licenciement est l'acte formel par lequel l'employeur rompt le contrat de travail. Elle comporte **l'énoncé du ou des motifs invoqués par l'employeur**. Dans la mesure où l'employeur est tenu d'avancer des faits précis et matériellement vérifiables, il est recommandé de **dater** les faits. Le cas échéant, la lettre lève également l'éventuelle clause de non-concurrence qui lie le salarié.

**IMPORTANT** On rappelle que, désormais, dans les 15 jours suivant la notification du licenciement, l'employeur peut, sur son initiative ou celle du salarié, préciser les motifs énoncés dans la lettre de licenciement après sa notification au salarié. En revanche, cette mention n'a a priori pas à figurer dans la lettre de licenciement. Par ailleurs, l'insuffisance de motivation de la lettre de licenciement ne prive plus le licenciement de cause réelle et sérieuse lorsque le salarié n'use pas de cette possibilité : l'irrégularité ne lui ouvre droit qu'à une indemnité plafonnée à un mois de salaire.

Enfin, il est d'usage d'indiquer dans la lettre de licenciement :

- la durée du préavis, son point de départ et, le cas échéant, la dispense de l'exécuter décidée par l'employeur ;
- l'obligation pour le salarié de restituer les matériels, documents et avantages en nature appartenant à l'entreprise ;
- la mise à sa disposition des documents de fin de contrat (reçu pour solde de tout compte, certificat de travail et attestation Pôle Emploi). On rappelle en effet que l'employeur a pour seule obligation d'informer le salarié qu'il tient les documents à sa disposition mais n'a pas à les lui faire parvenir.

**IMPORTANT** Des modèles de lettre de notification du licenciement à destination des employeurs, rappelant notamment les droits et devoirs de chaque partie, ont été définis par décret (D. n° 2017-1820, 29 déc. 2017). On trouve ainsi des modèles de lettres de notification de licenciement pour motif disciplinaire ou non et pour inaptitude d'origine professionnelle ou non professionnelle. Malgré tout (V. aussi 2836), la précision dans l'énonciation des motifs demeure primordiale et nécessite une attention particulière afin notamment d'adapter ces modèles à la situation rencontrée et aux régimes conventionnels et contractuels applicables. Et ce, d'autant plus que leur lecture attentive montre des imprécisions (comme le fait de prévoir une remise en main propre de la lettre de licenciement, ce qui est légal mais empêche la conclusion postérieure d'une transaction (V. 2912), ou que les documents de fin de contrat seront adressés au salarié, ce qui est déconseillé).

**2862 Délai de notification** – La lettre de licenciement ne peut être expédiée moins de 2 jours ouvrables après la date prévue de l'entretien préalable au licenciement auquel le salarié a été convoqué. Pour vérifier si ce délai a été respecté, il faut considérer la date d'expédition de la lettre recommandée et non celle de sa rédaction. Le jour de l'entretien préalable ne compte pas. Par ailleurs, si le délai expire un samedi, un dimanche, un jour férié ou chômé, il est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

La loi ne fixe pas de délai maximum pour notifier un licenciement après la tenue de l'entretien préalable. Néanmoins, les juges pourraient considérer qu'un licenciement prononcé plusieurs mois après la tenue de l'entretien préalable serait irrégulier.

**Remarque** En cas de licenciement disciplinaire, l'envoi de la lettre de notification ne peut intervenir plus d'un mois après le jour fixé pour l'entretien préalable. Si ce délai maximum n'est pas respecté, le licenciement est dépourvu de cause réelle et sérieuse.

**2863 Préavis de licenciement** – Le préavis de licenciement correspond au délai qui court entre la notification du licenciement au salarié et la date de fin de son contrat de travail. Durant cette période, le salarié en préavis est tenu de travailler et perçoit sa rémunération aux échéances normales de paye sauf :

- dispense du préavis par l'employeur ;
- licenciement pour inaptitude.

Pendant son préavis, le salarié peut bénéficier d'heures de recherche d'emploi, si ces heures sont prévues par la convention collective applicable dans l'entreprise, par un usage de la profession ou de l'entreprise ou encore par accord direct de l'employeur. Il s'agit d'une autorisation d'absence rémunérée pendant laquelle le salarié peut s'absenter de l'entreprise pour préparer ses candidatures, répondre à des offres ou se rendre à des entretiens d'embauche.

Le point de départ du préavis est la date de première présentation de la lettre recommandée de notification du licenciement, sachant qu'il est reporté au premier jour ouvrable qui suit si elle tombe un samedi, un dimanche, un jour férié ou chômé. La durée du préavis est fonction de l'ancienneté du salarié.

Ancienneté	Durée du préavis
< 6 mois	Convention collective ou usages
6 mois < ancienneté < 2 ans	1 mois
> 2 ans	2 mois

**Remarque** La plupart des conventions collectives prévoit des durées de préavis plus importantes.

La commission d'une faute grave ou lourde emporte privation du droit au préavis ou à l'indemnité compensatrice de préavis. La Cour de cassation en déduit que l'employeur qui laisse le salarié exécuter son préavis perd le droit d'invoquer la faute grave à l'appui du licenciement. Il en est de même lorsque l'employeur reconnaît au salarié un droit à préavis tout en le dispensant de l'exécuter.

## 7° Indemnisation

**2864 Indemnité légale de licenciement** – L'indemnité légale de licenciement pour motif personnel (ou économique) constitue l'indemnisation minimale du salarié :

- en **contrat à durée indéterminée** ;
- **comptant désormais au moins 8 mois d'ancienneté ininterrompue dans l'entreprise** à la date de la notification du licenciement (contre 12 mois auparavant).

La **formule de calcul** de l'indemnité légale de licenciement est modifiée pour les licenciements (et mises à la retraite) prononcés depuis le 27 septembre 2017. En effet, toujours versée à la fin du préavis même s'il n'est pas exécuté, l'indemnité légale de licenciement ne peut désormais être inférieure à :

- **1/4 de mois** de salaire par **année d'ancienneté** (au lieu d'1/5<sup>e</sup> de mois auparavant) ;
- **1/3 de mois** de salaire par **année d'ancienneté** pour les années à **partir de 10 ans**.

L'indemnité est donc calculée :

- **en fonction de l'ancienneté du salarié dans l'entreprise**, acquise au terme du préavis même si le salarié est dispensé de l'effectuer (sachant qu'en cas d'année incomplète, l'indemnité est calculée proportionnellement au nombre de mois complets) ;
- **à partir d'un salaire de référence** :
  - soit **1/12<sup>e</sup> de la rémunération brute** (salaire, primes, etc.) des 12 derniers mois qui précèdent la notification du licenciement ou, lorsque la durée de service du salarié est inférieure à 12 mois, la **moyenne mensuelle** de la rémunération de l'ensemble des mois précédant le licenciement ;
  - soit **le 1/3 des 3 derniers mois**. Dans ce cas, toute prime ou gratification de caractère annuel ou exceptionnel, versée au salarié pendant cette période, n'est prise en compte que dans la limite d'un montant calculé à due proportion.

Le salarié qui a commis une faute grave, et a fortiori une faute lourde, est privé du bénéfice des indemnités de licenciement. Dès lors, sauf volonté contraire des parties, le licenciement pour faute grave exclut le versement de l'indemnité légale de licenciement. Cette faculté pour les parties de déroger à la loi en faveur du salarié, **contrairement au préavis**, s'explique par le fait que le paiement de l'indemnité de licenciement ne suppose pas la présence du salarié dans l'entreprise.

Dans tous les cas :

- les indemnités qui correspondent à des remboursements de frais engagés (indemnité de déplacement ou de repas, par exemple) ne sont pas prises en compte ;
- si le salaire de l'année ou des 3 derniers mois est nettement inférieur au salaire habituel du fait du chômage partiel ou d'une absence maladie, c'est ce dernier qu'il faut retenir.

**Remarque** La plupart des conventions collectives prévoient des modalités de calcul plus favorables au salarié. Toutefois, compte tenu de l'adoption d'une nouvelle formule de calcul **majorant de 25 % le montant de l'indemnité sur les 10 premières années d'ancienneté**, si les indemnités conventionnelles ou contractuelles sont moins favorables dans leur montant, c'est l'**indemnité légale** de licenciement qui devra être appliquée.

**Exemple** Pour un salaire de référence de 2 000 € :

- une ancienneté de 3 ans et 6 mois :  $[(2\,000 \times 1/4) \times 3] + [(2\,000 \times 1/4) \times (6/12)] = 1\,750$  € (contre 1 400 € auparavant) ;
- une ancienneté de 12 ans et 9 mois :  $[(2\,000 \times 1/4) \times 10] + [(2\,000 \times 1/3) \times 2] + [(2\,000 \times 1/3) \times (9/12)] = 6\,833,34$  € (contre 5 833,34 € auparavant).

Le cas échéant, l'indemnité (légale, conventionnelle ou contractuelle) de licenciement est cumulable avec l'indemnité compensatrice de préavis, l'indemnité compensatrice de congés payés, la contrepartie pécuniaire prévue en cas de clause de non-concurrence et l'indemnité pour licenciement nul, abusif ou irrégulier.

**2865 Régime fiscal et social** – L'indemnité légale de licenciement pour motif personnel (ou économique, sauf si elle versée dans le cadre d'un PSE où elle est totalement exonérée) est **exonérée d'impôt sur le revenu (IR)** dans une certaine **limite**, correspondant au **plus élevé des 3 montants suivants** :

- montant de l'indemnité légale ou conventionnelle ;
- 2 fois le montant de la rémunération brute annuelle, dans la limite de 6 PASS (243 144 € en 2019) ;
- 50 % du montant de l'indemnité perçue dans la même limite de 6 PASS.

Au regard des **cotisations sociales**, la fraction de l'indemnité de licenciement exonérée d'IR est également exonérée de cotisations sociales, **dans la limite de 2 PASS** (81 048 € en 2019).

Au regard de la **CSG-CRDS**, l'indemnité de licenciement est exonérée à hauteur de la plus petite des 2 limites suivantes :

- montant de l'indemnité légale ou conventionnelle ;
- montant de l'indemnité exonérée de cotisations sociales.

**IMPORTANT** L'indemnité de licenciement supérieure à 10 PASS (405 240 € en 2019) est soumise **intégralement aux cotisations sociales** et à la CSG-CRDS : aucune exonération n'est applicable.

**2866 Irrégularité de procédure** – Le juge qui constate une irrégularité de procédure, alors que le licenciement est bien fondé sur une cause réelle et sérieuse, ne peut désormais plus imposer à l'employeur d'accomplir la procédure prévue mais **seulement accorder au salarié une indemnité**, à la charge de l'employeur, plafonnée à un **mois de salaire**. Cette nouvelle mesure vise notamment les cas de non-respect des règles relatives à l'entretien préalable (convocation, déroulement, assistance du salarié).

**IMPORTANT** En revanche, cette indemnité bénéficie désormais à **tous les salariés**, y compris les salariés de moins de 2 ans d'ancienneté et les salariés des TPE de moins de 11 salariés.

En outre, le non-respect de la **procédure conventionnelle** ou statutaire exigeant la consultation préalable d'une instance ad hoc (commission disciplinaire, etc.) est assimilé, non plus à une irrégularité de fond, mais à une irrégularité de procédure (**vice de forme**), qui n'a plus pour effet de priver le licenciement de cause réelle et sérieuse mais seulement de mettre à la charge de l'employeur une **indemnité**, au bénéfice du salarié, plafonnée à un **mois de salaire**.

**2867 Licenciement abusif ou injustifié** – En remplacement de l'ancien **barème indicatif**, le montant de l'indemnité octroyée par le juge au salarié dont le licenciement est considéré comme dépourvu de cause réelle et sérieuse, à défaut de réintégration dans l'entreprise, est désormais déterminé par référence à par un **barème impératif** fixant un **plancher** et un **plafond** d'indemnisation variant, non plus en fonction du préjudice subi, mais **en fonction de l'ancienneté du salarié et de l'effectif de l'entreprise**, sachant qu'un plancher d'indemnisation spécifique s'applique **aux TPE de moins de 11 salariés** pour prendre en compte leurs capacités financières. Ainsi :

- le **plancher d'indemnisation** (applicable à compter d'un an d'ancienneté) est compris entre 1 mois (0,5 mois dans les entreprises de moins de 11 salariés) et 3 mois de salaire ;
- le **plafond d'indemnisation** (applicable quels que soient l'ancienneté du salarié et l'effectif de l'entreprise) est compris entre 1 et 20 mois de salaire.

Pour fixer le montant de l'indemnité de licenciement injustifié entre ces deux valeurs, le juge peut tenir compte, le cas échéant, des indemnités de licenciement déjà versées à l'occasion de la rupture (indemnité contractuelle et/ou conventionnelle), à **l'exception de l'indemnité légale de licenciement**.

**Remarque** Un simulateur de calcul a été mis en ligne par l'Administration sur le site [www.service-public.fr](http://www.service-public.fr) (à l'adresse suivante : [www.service-public.fr/simulateur/calcul/bareme-indemnite-prudhomales](http://www.service-public.fr/simulateur/calcul/bareme-indemnite-prudhomales)). Il indique les montants minimum et maximum des indemnités susceptibles d'être fixées par le juge prud'homal en cas de licenciement sans cause réelle et sérieuse.

**IMPORTANT** Toutefois, ce barème d'indemnisation ne s'applique pas lorsque le juge constate la **nullité** du licenciement dans les cas visés par la loi (discrimination, harcèlement, salarié protégé, atteinte à une liberté fondamentale, etc.). Le juge est alors soumis au seul respect d'une indemnisation minimale égale **aux 6 derniers mois de salaires**.

## II. Rupture à l'initiative du salarié

### 📖 Sources

C. trav., art. L. 1225-34, L. 1225-66, L. 1231-1, L. 1237-1 et s., L. 3142-109

### A. – DÉMISSION

#### 1° Conditions de validité

**2868** Le salarié a la faculté de rompre **unilatéralement** un contrat de travail à durée indéterminée. Cette faculté (**démission**) n'est pas conditionnée à l'exposé d'un motif. À l'inverse, une démission motivée par le comportement de l'employeur (harcèlement moral, mesures vexatoires) pourrait être analysée en cas de contentieux comme une **prise d'acte de la rupture du contrat de travail** qui produit les effets d'un licenciement sans cause réelle et sérieuse si les faits invoqués la justifient ou dans le cas contraire d'une démission. Dans le premier cas, l'employeur serait alors fictivement considéré comme étant à l'origine de la rupture et ainsi être tenu d'indemniser le salarié.

**Remarque** La démission n'est pas possible pour les contrats de travail à durée déterminée ou de travail temporaire dont les cas de rupture sont limitatifs. Seule la conclusion d'un contrat de travail à durée indéterminée permet au salarié de mettre un terme à son contrat temporaire. Le salarié en CDD démissionnaire s'expose à une condamnation au paiement de dommages intérêts au profit de son employeur.

**IMPORTANT** Sous réserve de remplir quelques conditions (notamment, être apte au travail, satisfaire à des conditions d'activité antérieure spécifiques, poursuivre un projet de reconversion professionnelle et solliciter, préalablement à la

démission, un conseil en évolution professionnelle (CEP) auprès des institutions habilitées comme l'Apec), le salarié démissionnaire peut désormais bénéficier de l'allocation d'assurance chômage.

**2869 Volonté claire et non équivoque** – La démission ne se présume pas et suppose une **volonté libre, claire, sérieuse et non équivoque**. Une clause du contrat de travail ne peut pas prévoir qu'un agissement du salarié, notamment un abandon de poste ou de retour tardif de congés, constituera une démission.

**2870 Remise en cause** – La démission peut être remise en cause lorsque le salarié a fait l'objet de pressions de la part de son employeur qu'il s'agisse de la menace de poursuites pénales ou d'un licenciement pour faute grave. De même, le contexte dans lequel la démission est donnée autorise éventuellement le juge à remettre en cause la rupture intervenue : état d'énervernement, de fatigue, ou dépressif et psychotique sévère du salarié.

La **rétractation** éventuelle du salarié doit être opérée rapidement. En effet, un délai trop long entre la démission et la rétractation ne permet pas de remettre en cause la volonté du salarié de démissionner.

Il ne doit exister aucun doute ni ambiguïté sur la volonté du salarié de rompre son contrat de travail.

**Remarque** En cas de doute sur la volonté du salarié de démissionner, il peut être moins risqué pour l'employeur de prendre l'initiative de rompre le contrat de travail au moyen de la procédure de licenciement s'il dispose d'un motif.

## 2° Formalisme

**2871 Aucune condition de forme** n'est exigée pour la validité de la démission. Elle est valablement exprimée de manière **écrite ou orale**. Toutefois, il est très fortement conseillé de demander un écrit au salarié. C'est au salarié qu'il incombe de rédiger le courrier. Il la remet en main propre contre décharge ou l'adresse par courrier recommandé avec accusé de réception à son supérieur hiérarchique ou à la personne habilitée.

## 3° Préavis

**2872** Le contrat de travail n'est pas immédiatement rompu par la démission du salarié.

L'existence et la durée du préavis sont fixées :

- soit par convention ou accord collectif de travail ;
- soit par les usages locaux ou professionnels.

**Remarque** Ni le règlement intérieur, ni le contrat de travail ne peuvent prévoir l'existence d'un préavis plus long. Il est toutefois possible de prévoir une durée **plus courte** car favorable au salarié.

**2873 Exceptions** – Dans les cas suivants, le salarié n'est pas tenu de respecter un préavis :

- démission de la femme en état de grossesse médicalement constatée ;
- démission à la suite d'un congé de maternité ou d'adoption pour élever son enfant ;
- démission à la suite d'un congé pour création d'entreprise ;
- démission pendant la période d'essai.

**Remarque** Dans tous les cas, employeur et salarié peuvent s'accorder pour abréger ou neutraliser la période de préavis. Pour éviter toute contestation, il convient d'acter cet accord par écrit. Dès que le salarié est dispensé d'exécuter son contrat de travail, sauf clause de non concurrence, il peut entrer au service de l'employeur de son choix.

**2874 Point de départ** – Le délai de préavis commence à courir à compter du jour où l'employeur est informé de la volonté du salarié de rompre le contrat. Il s'agit d'un **délai préfix**, l'échéance du préavis ne peut être reportée. Elle ne supporte aucune suspension ou interruption.

**Remarque** Le salarié peut engager sa responsabilité dans 2 cas à l'occasion d'une démission. D'une part, lorsqu'il refuse d'exécuter le préavis auquel il est tenu. D'autre part, lorsque la démission est reconnue **abusive** ; c'est-à-dire le plus souvent lorsque la démission témoigne d'une intention de nuire du salarié. Tel est le cas par exemple du comptable de l'entreprise qui quitte son poste sans respecter un préavis en emportant divers documents. L'employeur en mesure de prouver la faute de son salarié peut solliciter du juge l'octroi de dommages intérêts dont le montant est déterminé en fonction de son préjudice.

## B. – DÉPART À LA RETRAITE

### ■ Sources

C. trav., art. L. 1237-9 et L. 1237-10 ; C. trav., art. D. 1237-1 et s.

**2875** Le départ à la retraite est la **cessation volontaire** du contrat de travail à l'**initiative du salarié** qui entend faire valoir son droit à une pension de vieillesse.

## 1° Conditions de départ

**2876** C'est la possibilité pour le salarié de bénéficier d'une pension de vieillesse, à taux plein ou non qui lui ouvre la possibilité d'un départ à la retraite. Ce droit varie donc selon l'année de naissance du salarié :

- pour les salariés nés avant le 1<sup>er</sup> juillet 1951 : 60 ans ;
- pour les salariés nés entre le 1<sup>er</sup> juillet et le 31 décembre 1951 : 60 ans et 4 mois ;
- pour les salariés nés en 1952 : 60 ans et 9 mois ;
- pour les salariés nés en 1953 : 61 ans et 2 mois ;
- pour les salariés nés en 1954 : 61 ans et 7 mois ;
- pour les salariés nés à partir de 1955 : 62 ans.

**2877** Un **départ anticipé** est envisageable pour :

- les assurés ayant commencé à travailler très jeune et ayant eu une longue carrière ;
- les travailleurs handicapés ;
- les assurés atteints d'une incapacité permanente au moins égale à 20 % résultant d'une maladie professionnelle ou d'un accident de travail ayant entraîné des lésions identiques à celles indemnisées au titre d'une maladie professionnelle.

## 2° Formalités

**2878 Informations de l'employeur** – Le départ à la retraite résulte d'une manifestation de volonté du salarié. Légalement, aucun formalisme n'est requis. En pratique, le salarié est à tout le moins tenu d'informer son employeur suffisamment tôt de son souhait. Afin de conférer date certaine à l'information communiquée, il semble d'usage de communiquer l'information par lettre recommandée avec accusé de réception ou par lettre remise en main propre contre décharge.

**2879 Préavis** – Le salarié qui demande son départ à la retraite doit respecter un **préavis identique à celui prévu en matière de licenciement**, soit :

- selon les usages ou la convention collective dès lors que le salarié n'a pas 6 mois d'ancienneté ;
- 1 mois si l'ancienneté du salarié est comprise entre 6 mois et 2 ans ;
- 2 mois si l'ancienneté du salarié est au moins égale à 2 ans.

L'inobservation du préavis ne prive pas le salarié de son droit à l'indemnité de départ à la retraite ; toutefois, comme en matière de démission, il pourrait être condamné à réparer le préjudice subi par l'employeur.

**2880 Indemnisation** – Le salarié qui a **plus de 10 ans d'ancienneté** a droit à une indemnité de départ à la retraite s'il décide de quitter l'entreprise pour faire liquider ses droits à une pension de vieillesse. L'indemnité est fixée comme suit :

- 1 demi-mois de salaire après 10 ans d'ancienneté ;
- 1 mois de salaire après 15 ans d'ancienneté ;
- 1 mois et demi de salaire après 20 ans d'ancienneté ;
- 2 mois de salaire après 30 ans d'ancienneté.

L'indemnité de départ à la retraite constitue une rémunération intégralement assujettie aux cotisations de sécurité sociale, à la CSG/CRDS et à l'impôt sur le revenu.

**Remarque** Très souvent, la convention collective ou le contrat de travail prévoient des conditions d'indemnisation plus favorables.

## III. Rupture conventionnelle

### 📖 Sources

C. trav., art. L. 1237-11 et s. ; C. trav., art. R. 1231-1 et R. 1237-3

### A. – CONDITIONS DE RECOURS

#### 1° Objet

**2881** L'employeur et le salarié peuvent **convenir en commun** des conditions de la rupture du contrat de travail à durée indéterminée (y compris le contrat de professionnalisation à durée indéterminée) qui les lie. L'un



comme l'autre peut être à l'origine de la demande de rupture conventionnelle mais, en pratique, lorsque celle-ci provient du salarié, il est souhaitable que l'employeur lui demande de matérialiser par écrit son souhait, afin de fournir une preuve que son **consentement** n'a pas été vicié.

**IMPORTANT** Cette possibilité de rupture conventionnelle **n'est applicable qu'à la rupture du CDI**. Ainsi, elle **n'est pas applicable aux ruptures des CDD**, dont la rupture anticipée d'un commun accord est d'une nature juridique différente. De même, elle ne doit pas être confondue avec l'ancienne rupture amiable du CDI qu'elle remplace.

Par définition, la rupture conventionnelle, exclusive du licenciement ou de la démission, **ne peut être imposée** par l'une ou l'autre des parties. Elle résulte nécessairement d'une convention signée par les parties au contrat. Il s'agit d'une **rupture négociée** du contrat de travail soumise à une procédure simple basée sur le **consentement** de chacune des parties.

## 2° Champ d'application

**2882 Salariés** – La procédure de la rupture conventionnelle s'applique dans l'ensemble des entreprises, à l'ensemble des salariés, y compris les salariés protégés sous réserve de l'autorisation de l'inspection du travail.

**Remarque** Certains salariés bénéficient d'une **protection spécifique** : les femmes enceintes, les personnes en arrêt maladie, les victimes d'accident du travail... Pour ceux-ci, il n'est pas interdit de leur proposer une rupture conventionnelle, mais l'employeur devra agir avec une extrême prudence afin que la liberté de leur consentement soit garantie. De même pour le salarié déclaré **inapte** (ou en passe de l'être), la rupture conventionnelle paraît envisageable à condition que l'employeur ait mis tout en œuvre pour reclasser le salarié mais que ce reclassement n'a pas été possible ou que le salarié a refusé une proposition de poste. Dans tous les cas, il est nécessaire que le consentement du salarié soit **libre et éclairé**.

**2883 Motifs** – Le champ de la rupture conventionnelle **n'est pas étendu** aux hypothèses de réorganisation ou de difficultés économiques s'accompagnant de suppressions d'emplois. L'administration reconnaît toutefois qu'un licenciement pour motif économique **peut coexister** avec une rupture conventionnelle dès lors que celle-ci n'est pas utilisée comme un moyen de contourner les règles du licenciement collectif et donc de priver les salariés des garanties qui y sont attachées.

## B. – ÉTAPES DE LA PROCÉDURE

### 1° Entretiens

**2884 Nombre d'entretiens** – Les parties au contrat conviennent du principe d'une rupture conventionnelle lors d'un ou plusieurs entretiens. Toutefois, le législateur est demeuré silencieux quant aux modalités d'organisation de ces entretiens préalables. Quoi qu'il en soit, plusieurs entretiens sont nécessaires pour s'assurer du **libre consentement** des parties.

**En pratique** Il est conseillé de prévoir **au minimum 2 entretiens**. Le plus souvent, 3 sont nécessaires. Le premier permet d'engager les pourparlers, d'expliquer au salarié les raisons qui poussent l'employeur à vouloir engager une telle procédure ou lorsque le salarié est à l'origine de la demande de rupture conventionnelle de sonder la motivation de ce dernier. Le deuxième entretien sert à négocier les conditions du départ, notamment le montant de l'indemnité de rupture conventionnelle. C'est au cours du troisième entretien que le formulaire de rupture est signé.

**2885 Tenue de l'entretien** – L'employeur choisit librement le moment et le lieu de ces entretiens. Or, s'il est possible de les tenir après la journée de travail puisqu'il convient surtout d'organiser la rencontre dans un espace propice aux échanges, il est plus prudent de convoquer le salarié sur le **lieu de travail**, sur son **temps de travail** et de le **rémunérer normalement**.

**2886 Convocation à l'entretien** – Il n'existe pas de formalisme imposé pour fixer l'entretien, mais il est conseillé pour des raisons **probatoires** de le faire par **écrit** (par lettre recommandée avec accusé de réception ou remise en main propre contre décharge). La convocation doit être reçue suffisamment à l'avance pour que chacun puisse préparer l'entretien. Par analogie avec les dispositions applicables au licenciement, un délai de 5 jours entre la convocation et le premier entretien paraît suffisant pour permettre aux parties de le préparer.

**2887 Contenu des entretiens** – Afin de **garantir le consentement du salarié**, devront avoir été évoqués lors des entretiens :

- le **bénéfice de l'aide au retour à l'emploi** qui peut être précisé en interne mais doit être vérifié auprès de Pôle Emploi ;
- l'information du salarié sur sa possibilité de prendre contact avec le service public de l'emploi en vue d'envisager la suite de son parcours professionnel ;

- le calcul des droits qui doit être communiqué au salarié avec les éléments permettant ce calcul, notamment l'extrait de la convention collective nationale applicable et les éléments de base des rémunérations prises en compte (primes, bonus, 13<sup>e</sup> mois...);
  - le minimum à verser qui est le montant de l'indemnité légale de licenciement.
- Par ailleurs, au-delà des obligations légales, il est **opportun** que l'employeur informe le salarié :
- de ses droits au titre de son compte personnel de formation ;
  - de la portabilité de la mutuelle et de la prévoyance ;
  - le cas échéant de la levée ou du maintien de la clause de non concurrence.

**Remarque** Pour conserver la preuve de la tenue et du contenu des entretiens, il est recommandé de faire signer au salarié un compte rendu après chaque rencontre.

**2888 Assistance du salarié** – L'employeur n'a pas l'obligation de rappeler au salarié qu'il peut se faire assister. Néanmoins, dans la mesure où la validité d'une rupture conventionnelle est subordonnée à l'existence d'un **consentement libre et éclairé des parties**, il est souhaitable que les négociations aient lieu dans la plus grande transparence. Au cours du ou des entretiens, chaque partie peut donc se faire assister :

- le **salarié**, par une personne de son choix appartenant au personnel de l'entreprise ou, en l'absence de représentant du personnel, par un conseiller de son choix choisi sur une liste dressée par l'autorité administrative. Lorsque le salarié choisit d'être assisté, il doit en informer l'employeur au préalable ;
- l'**employeur**, si et seulement si le salarié a fait le choix de l'être. Il peut l'être par une personne de son choix appartenant au personnel de l'entreprise ou, dans les entreprises de moins de 50 salariés, par une personne appartenant à son organisation syndicale d'employeurs ou par un autre employeur relevant de la même branche. Il doit alors à son tour en informer le salarié.

**Remarque** Au final, bien que les textes ne l'imposent pas à l'employeur, il peut se révéler **opportun** d'informer le salarié, dans la lettre d'invitation à l'entretien, de la possibilité pour lui de se faire assister et de prendre contact avec Pôle emploi afin d'envisager la suite de son parcours professionnel.

## 2° Convention de rupture, rétractation et homologation

**2889 Formulaire** – À l'issue de la négociation, les parties régularisent leur accord dans un formulaire de rupture conventionnelle qui fixe les conditions de la rupture, notamment le montant de l'indemnité spécifique de rupture conventionnelle (formulaire officiel Cerfa, V. **2892**) et la date de cessation du contrat de travail, laquelle ne peut intervenir avant le lendemain de l'homologation ou de l'autorisation valant homologation. La convention de rupture doit être établie en **3 exemplaires** : un exemplaire du formulaire est conservé par l'employeur, un autre est conservé par le salarié, le dernier est destiné à la DIRECCTE. D'ailleurs, à défaut d'une telle remise au salarié, la convention de rupture est nulle (Cass. soc., 26 sept. 2018, n° 17-19.860).

Les parties à la convention (ou les personnes qui les assistent) peuvent porter des **commentaires** (directement sur le formulaire ou en marge de celui-ci) permettant d'apprécier la liberté de consentement de chacun. Dans ce cas, la date, le nom et la signature de l'auteur de ces commentaires doivent être mentionnés sur le formulaire.

**2890 Rétractation** – À compter du lendemain de la signature de la convention de rupture, chacune des parties dispose de **15 jours calendaires** (le 15<sup>e</sup> jour expirant à 24 heures) pour revenir sur sa décision. Le délai qui expire un samedi, un dimanche ou un jour férié ou chômé, est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

**Exemple** Si la convention est signée le 16 avril, la fin du délai de réflexion sera le 2 mai à 24 heures (et non le 1<sup>er</sup> mai puisque ce jour est férié).

**Aucune motivation** n'est nécessaire lors d'une rétractation. Cependant, cette rétractation doit être faite par écrit sous la forme d'une lettre recommandée avec accusé de réception ou par lettre simple remise en main propre contre décharge. Ce délai de rétractation est d'**ordre public** : aucune clause contractuelle ne peut prévoir qu'il sera ignoré afin de raccourcir la procédure de rupture conventionnelle. De plus, la date effective de rétractation est celle d'**envoi** de la lettre de rétractation (Cass. soc., 14 févr. 2018, n° 17-10.035).

Dès lors que l'une des deux parties se rétracte, le **processus de rupture conventionnelle est rompu** et la relation de travail se poursuit comme avant.

**2891 Homologation** – À l'issue du délai de rétractation, la partie la plus diligente (en pratique l'employeur) adresse une demande d'homologation à la **DIRECCTE territorialement compétente** (sous peine de nullité de la convention), avec un exemplaire de la convention de rupture. La demande d'homologation ne peut être envoyée qu'à compter du lendemain de l'expiration du délai de rétractation, de préférence par courrier recommandé avec accusé de réception.

**IMPORTANT** L'homologation est une condition de **validité** de la rupture. Le **formulaire réglementaire** (Cerfa, n° 14598\*01) qui sert de support à la demande d'homologation est **téléchargeable** à l'adresse suivante : [https://www.formulaires.modernisation.gouv.fr/gf/cerfa\\_14598.do](https://www.formulaires.modernisation.gouv.fr/gf/cerfa_14598.do). Par ailleurs, pour une meilleure lisibilité et un gain de temps certain, il est

possible de saisir directement en ligne ce formulaire Cerfa sur <https://www.telerc.travail.gouv.fr>. Le remplissage d'un exemplaire remplit automatiquement les deux autres. En outre, ce service permet également la télétransmission en ligne de la demande d'homologation à la DIRECCTE.

Dès réception de la demande, la DIRECCTE appose sur la demande d'homologation le timbre à date du jour d'arrivée. Si l'Administration constate, lors de la réception de la demande, que le dossier est incomplet en raison de l'omission d'une des informations nécessaires à l'instruction, elle en informe les parties via une notification motivée d'irrecevabilité de la demande. Les parties sont alors privées de la possibilité de se prévaloir d'une homologation implicite, le délai d'instruction n'ayant pas commencé à courir.

**Remarque** Si le salarié bénéficie d'un statut protecteur, c'est l'inspecteur du travail, et non la DIRECCTE, qui doit autoriser la rupture conventionnelle. À cette fin, l'employeur doit lui adresser en recommandé avec avis de réception une demande d'autorisation une fois le délai de rétractation expiré. Si l'inspecteur du travail l'accorde, la rupture du contrat devient effective le lendemain du jour de l'autorisation, qui vaut homologation.

**2892 Décision d'homologation** – Lorsque le dossier est complet, la DIRECCTE adresse à chaque partie un accusé de réception mentionnant la date d'arrivée de la demande, la date à laquelle le délai d'instruction expire, et la mention qu'à défaut de décision dans le délai d'instruction, l'homologation est réputée acquise. La DIRECCTE dispose en effet d'un délai d'instruction de 15 jours ouvrables, à compter de la réception de la demande d'homologation. Ce délai inclut tous les jours de la semaine, excepté le dimanche et les jours fériés. En pratique, ce délai commence à courir le lendemain du jour ouvrable d'instruction, à 24 heures et si le délai expire un samedi, un dimanche ou un jour férié ou chômé, il est prorogé jusqu'au premier jour ouvrable suivant.

**Exemple** Si la demande d'homologation parvient le samedi 27 avril 2019 à la DIRECCTE, le délai d'instruction commencera à courir le lundi 29 avril 2019 à 0 heure et expirera le vendredi 17 mai 2019 (les jeudis 1<sup>er</sup> mai et 8 mai étant fériés, ils ne sont pas pris en compte). En conséquence, le contrat pourra être rompu au plus tôt le samedi 18 mai 2019 à 0 heure.

**IMPORTANT** Il est nécessaire de prévoir ces délais lors de la signature de la convention de rupture, dès lors que la date de rupture du contrat de travail doit être précisée dans la demande d'homologation. Sachant que la fixation de cette date à une date antérieure à l'estimation de la fin du délai d'instruction de la DIRECCTE peut entraîner un refus d'homologation obligeant les parties à recommencer l'ensemble de la procédure (incluant nécessairement un nouveau délai de rétractation, Cass. soc., 13 juin 2018, n° 16-24.830).

Le contrôle de l'Administration va porter sur des éléments substantiels, comme :

- les informations relatives aux parties ;
- l'ancienneté du salarié calculée, en année et en mois, à la date présumée de la rupture du contrat de travail ;
- les éléments de rémunération servant de base au calcul de l'indemnité spécifique de rupture ;
- l'existence d'au moins un entretien ;
- les conditions d'assistance et la qualité des assistants ;
- la signature de la convention de rupture ;
- la date envisagée de la rupture du contrat de travail ;
- le respect du droit de rétractation.

Passée cette étape, la DIRECCTE notifie par écrit à l'employeur et au salarié l'acceptation ou le rejet de la demande d'homologation dans les 15 jours qui lui sont impartis. Faute de réponse dans ce délai, l'homologation est réputée acquise.

**IMPORTANT** Ce n'est pas parce que la DIRECCTE a homologué la rupture conventionnelle que celle-ci ne peut pas être annulée postérieurement par le juge, dès lors que la DIRECCTE n'a pas eu connaissance du contexte relatif à la signature de la convention. C'est pourquoi, si le contrat de travail est rompu en exécution d'une convention de rupture ensuite annulée, la rupture produit les effets d'un licenciement sans cause réelle et sérieuse ; la nullité de la convention de rupture emportant obligation à restitution des sommes perçues en exécution de cette convention (Cass. soc., 30 mai 2018, n° 16-15.273).

### 3° Synthèse de la procédure

**2893** Le tableau ci-dessous synthétise les principales étapes de la procédure de rupture conventionnelle :

Délai	Événement	Commentaire
J	convocation au 1 <sup>er</sup> entretien	
J+5	Entretien 1	Entretien d'engagement des pourparlers, notification du souhait de se séparer
J+8	Éventuellement deuxième entretien	Discussion sur les arguments énoncés, et sur les conditions de départ
J+13	deuxième / troisième entretien	Finalisation des pourparlers Signature du formulaire

Délai	Événement	Commentaire
J+14	Début du délai de rétractation	
J+29 (jours calendaires*)	Fin du délai de rétractation	
J+30	Envoi du formulaire	Pour homologation
J+45 (jours ouvrables**)	Fin du délai d'homologation	
J+46	Date possible de fin de contrat	Prévoir une date à +8 jours de la date possible de fin de contrat

\* Correspond à la totalité des jours du calendrier de l'année civile, du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre (soit 365,25 jours par an ou 7 jours par semaine), y compris les jours fériés ou chômés  
\*\* Correspond à tous les jours de la semaine, à l'exception du jour de repos hebdomadaire (généralement le dimanche) et des jours fériés habituellement non travaillés dans l'entreprise

## C. – SUITE DE LA PROCÉDURE

### 1° Rupture du contrat

**2894 Homologation** – En cas d'homologation **expresse ou implicite**, le contrat de travail est rompu à la date envisagée par les parties. Le salarié quitte son poste avec le bénéfice de l'indemnité spécifique de rupture conventionnelle fixé dans la convention de rupture. Cette rupture ne génère pas de préavis (V. **2897**).

**2895 Refus d'homologation** – En cas de refus d'homologation par l'Administration, le contrat demeure valide. Celui-ci doit donc se poursuivre.

Trois options sont envisageables pour les parties :

- poursuivre le contrat de travail ;
- effectuer une **nouvelle demande** d'homologation de la rupture conventionnelle avec l'accord de chaque partie. C'est la solution la plus simple, en tenant compte évidemment des remarques de l'administration ;
- engager une procédure de rupture unilatérale du contrat : démission pour le salarié ; licenciement pour l'employeur. Dans ce dernier cas, il convient toutefois que l'employeur dispose d'un motif valable étant précisé que le refus d'homologation de la rupture conventionnelle ne peut y pourvoir.

**2896 Absence d'obligation de préavis** – Aucun délai de préavis ne s'impose. Le contrat de travail peut en principe être rompu dès le lendemain de l'homologation de la rupture par l'administration du travail (sous réserve que le délai d'instruction soit expiré). Les parties fixent librement la date à laquelle intervient la rupture conventionnelle. Compte tenu des délais postaux, en pratique, il peut être conseillé de décaler la date de fin de contrat une semaine après la date théorique de l'homologation.

### 2° Indemnités

**2897 Montant de l'indemnité de rupture** – La rupture conventionnelle ouvre droit au versement d'une indemnité spécifique de rupture au salarié. Cette indemnité **ne peut pas être inférieure à l'indemnité légale de licenciement**. Son montant doit être mentionné en toutes lettres dans la convention de rupture.

**IMPORTANT** Pour le calcul du montant minimum de l'indemnité de rupture des salariés de moins de 8 mois d'ancienneté, la direction générale du Travail (DGT) préconise la **proratization** de l'indemnité en fonction du nombre de mois de présence dans l'entreprise (Circ. DGT n° 2009-04, 17 mars 2009, point 5.3). En effet, la législation est explicite sur la nécessité de l'existence d'une indemnité de rupture. Pour autant, à l'inverse, l'indemnité légale de licenciement à laquelle l'indemnité de rupture fait référence n'est versée qu'au salarié comptant au moins 8 mois d'ancienneté dans l'entreprise. Malgré tout, en l'état, il semble prudent de s'en tenir à la position de la DGT.

**Remarque** La loi ne fait référence qu'à l'indemnité légale de licenciement mais, dans certains secteurs d'activité, il y a lieu de comparer le montant de l'indemnité de rupture à celui de l'indemnité conventionnelle de licenciement et de verser le montant le plus favorable au salarié. Pour autant, ces dispositions ne sont pas applicables aux entreprises entrant dans le champ d'application des professions libérales (Cass. soc., 27 juin 2018, n° 17-15.948).

À l'inverse, le Code du travail ne prévoit pas de montant maximum. Le montant de l'indemnité peut donc être librement fixé entre l'employeur et le salarié dès lors que le minimum est respecté.

Par ailleurs, le salarié a droit à une indemnité de congés payés, à tous les éléments de rémunération dus à la date de rupture du contrat de travail et au bénéfice des allocations chômage.

**2898 Régime fiscal et social** – Le régime fiscal et social de l'indemnité spécifique de rupture conventionnelle est **aligné sur celui des indemnités de licenciement**. En revanche, pour toute rupture conventionnelle homologuée,

l'entreprise doit payer le forfait social au taux de 20 % sur les indemnités de rupture conventionnelle, pour la partie exonérée des cotisations sociales et assujettie à la CSG-CRDS mais également sur la part exonérée de CSG. En pratique, l'indemnité de rupture conventionnelle sera soumise au forfait social pour la partie exonérée des cotisations sociales, du premier euro jusqu'à la valeur de 2 PASS.

**Remarque** Pour les salariés **ne pouvant pas liquider** leur pension de retraite de base, leur indemnité de rupture conventionnelle est soumise au forfait social dans les limites exposées ci-dessus. Pour les salariés **pouvant prétendre** à une pension de retraite de base, leur indemnité de rupture conventionnelle est totalement assujettie aux cotisations sociales et CSG-CRDS. Ces indemnités ne sont donc **pas concernées** par le forfait social.

**IMPORTANT** Les entreprises doivent donc prendre en compte cette charge supplémentaire à hauteur de 20 % de l'indemnité versée, dans la limite de 2 PASS. Dans la situation la moins favorable, c'est-à-dire si l'indemnité de rupture conventionnelle est supérieure ou égale à 2 PASS, l'entreprise sera soumise à un coût supplémentaire de  $(81\,048 \times 20/100) = 16\,209,60$  € (pour 2019).

Cas de versements de l'indemnité de rupture conventionnelle	Régime fiscal	Régime social	CSG/CRDS
Indemnité de rupture conventionnelle lorsque le salarié n'est pas en droit de faire valoir ses droits à la retraite. Depuis le 1 <sup>er</sup> janvier 2013, la part de l'indemnité de rupture conventionnelle exonérée de cotisations est soumise au forfait social (qu'elle soit soumise ou non à la CSG).	L'indemnité est non imposable dans la limite du montant le plus élevé entre : le montant de l'indemnité légale ou conventionnelle (sans limitation de montant) ; 2 fois la rémunération annuelle brute ou 50 % du montant total de l'indemnité, la fraction exonérée au titre de ces critères ne pouvant pas dépasser 6 Pass*.	Elle est exonérée de cotisations dans la limite du montant exonéré d'impôt sur le revenu. Le montant exonéré ne peut pas dépasser 2 Pass *. Si l'indemnité est supérieure à 10 Pass *, elle est soumise à cotisations et contributions dès le 1 <sup>er</sup> euro.	Elle est exonérée de CSG CRDS dans la limite du montant de l'indemnité légale ou conventionnelle. Le montant exonéré de CSG CRDS ne peut pas dépasser le montant exonéré de cotisations. Si l'indemnité est supérieure à 10 Pass, elle est soumise à contributions dès le 1 <sup>er</sup> euro.
Indemnité de rupture conventionnelle lorsque le salarié est en droit de faire valoir ses droits à la retraite.	Assujettissement dès le 1 <sup>er</sup> euro.	Assujettissement dès le 1 <sup>er</sup> euro.	Assujettissement dès le 1 <sup>er</sup> euro.

\* Pass – plafond annuel de la Sécurité sociale (fixé à 40 524 € en 2019).

## D. – CONTENTIEUX

**2899 Saisine du Conseil de prud'hommes** – En cas de contentieux portant sur la convention, sur l'homologation ou sur le refus d'homologation, la compétence revient au Conseil de prud'hommes, à l'exclusion de tout autre recours contentieux ou administratif. Le recours doit être formé, à peine d'irrecevabilité, avant l'expiration d'un **délai de 12 mois** à compter de la date d'homologation.

**Remarque** La rupture conventionnelle est distincte d'une transaction. Par conséquent, il ne peut être mentionné dans la convention de rupture que le salarié renonce à toute saisine du Conseil de prud'hommes.

La rupture conventionnelle n'implique pas nécessairement la fin de tout litige. Pour éviter toute contestation, certains employeurs souhaitent signer une transaction à la suite de la rupture conventionnelle. Pour ce faire :

- la transaction doit être signée **après l'homologation** de la rupture conventionnelle par l'administration du travail ;
- elle ne peut intervenir que pour mettre fin à un différend relatif, non pas à la rupture du contrat de travail mais à **son exécution** (non-paiement d'heures supplémentaires par exemple) sur des éléments non compris dans la convention de rupture ;
- elle doit prévoir le versement d'une **indemnité transactionnelle sérieuse**. Son montant dépend de l'ancienneté du collaborateur et de la nature du litige. Au minimum, elle est généralement aux alentours de 3-4 mois de salaire brut.

## IV. Rupture conventionnelle collective

### Sources

C. trav., art. L. 1237-19 et L. 1237-19-14 ; C. trav., R. 1237-6 à D. 1237-12

**2900 Modalités de mise en place de la rupture conventionnelle collective** – La mise en place d'un dispositif de rupture conventionnelle collective est subordonnée à la conclusion d'un accord collectif d'entreprise

ou d'établissement, sachant que dans les entreprises de moins de 11 salariés ou comptant de 11 à 20 salariés sans représentation élue du personnel l'employeur peut désormais proposer directement aux salariés un projet d'accord qui doit être approuvé à la majorité des 2/3 du personnel.

**IMPORTANT** L'employeur n'a pas à justifier d'un motif économique.

L'accord doit en outre contenir certaines mentions, dont le nombre maximal de départs envisagés et de suppressions d'emplois associées, les modalités de calcul des indemnités de rupture garanties au salarié, qui ne peuvent être inférieures aux indemnités légales dues en cas de licenciement, ou encore les modalités et conditions d'information du comité social et économique (CSE), s'il a été mis en place.

**Remarque** On rappelle à ce titre la réforme de la représentation du personnel issue de l'ordonnance n° 2017-1386 du 22 septembre 2017 par la mise en place d'une instance unique : le comité social et économique (CSE), en lieu et place du comité d'entreprise, du CHSCT et des délégués du personnel. Toutefois, en l'occurrence, dans l'attente de mise en place du CSE, les attributions qui lui sont confiées dans le cadre de la mise en œuvre d'un accord portant rupture conventionnelle collective sont exercées par le comité d'entreprise ou, à défaut, les délégués du personnel s'ils existent. Quoiqu'il en soit, un accord de RCC peut être mis en œuvre dans les entreprises dépourvues de CSE.

La DIRECCTE doit être informée sans délai de l'ouverture d'une négociation en vue de la conclusion d'un tel accord et devra ensuite le valider.

**2901 Effets du dispositif de rupture conventionnelle collective** – La rupture conventionnelle collective est exclusive de tout licenciement (personnel ou économique), de toute démission et de toute rupture conventionnelle individuelle : le salarié candidat au départ dans ce cadre doit adhérer par écrit au dispositif, selon les modalités prévues par l'accord, et l'acceptation par l'employeur de sa candidature emporte rupture du contrat de travail d'un commun accord des parties.

Outre les mesures visant à favoriser leur reclassement externe définies par l'accord instituant le dispositif, les salariés dont le contrat est rompu dans ce cadre bénéficient :

- d'indemnités de rupture d'un montant au moins égal aux indemnités légales dues en cas de licenciement, dont les modalités de calcul sont définies par l'accord, et désormais expressément et totalement exonérées du forfait social ;
- des allocations d'assurance chômage (dès lors qu'ils en remplissent les autres conditions : aptitude au travail, recherche effective d'emploi, âge, durée d'activité antérieure).

**2902 Contentieux** – Le recours contre la décision de validation de l'accord par la DIRECCTE est formé, instruit et jugé conformément aux règles applicables en matière de contentieux des licenciements collectifs pour motif économique (compétence en premier ressort du tribunal administratif). En outre, le contenu et la régularité de la procédure d'adoption suivie ne peuvent être contestés qu'à l'occasion d'un litige relatif à la décision de validation de cet accord par l'Administration.

En revanche, toute contestation portant sur les modalités de la rupture du contrat de travail du salarié consécutive à la mise en œuvre de l'accord prévoyant la rupture conventionnelle doit être formée devant le Conseil de prud'hommes avant l'expiration d'un délai de 12 mois à compter de la date de cette rupture.

## V. Suites de la rupture du contrat de travail

### ■ Sources

C. trav., art. L. 1234-19 et L. 1234-20 ; C. trav., D. 1234-6 et s., R. 1238-3 et R. 1238-7

### A. – DOCUMENTS DE FIN DE CONTRAT

**2903 Obligations de l'employeur** – À la fin du contrat, l'employeur remet au salarié :

- un certificat de travail ;
- une copie de l'attestation Pôle Emploi ;
- un reçu pour solde de tout compte.

L'employeur est tenu de remettre ces documents de fin de contrat au salarié, peu importe le type de contrat de travail (à durée déterminée, à durée indéterminée) ou le type de rupture (licenciement, démission, prise d'acte, rupture conventionnelle...).

Ces documents sont « quérables et non portables ». En d'autres termes, l'employeur doit les tenir à disposition du salarié à la date de sortie des effectifs. Il n'est donc pas tenu de les envoyer au salarié ; ce dernier

doit se déplacer dans les locaux de l'entreprise pour les récupérer. Toutefois, si le salarié en fait la demande, l'employeur peut les lui faire parvenir.

**Remarque** La remise tardive des documents de fin de contrat au salarié expose l'employeur à une action en dommages-intérêts. De même s'ils comportent des mentions erronées ou incomplètes.

**2904 Certificat de travail** – Le certificat de travail permet principalement au salarié de **justifier de la nature et de la durée de son expérience professionnelle**. Il peut être communiqué au nouvel employeur lors du recrutement.

Si aucune forme particulière n'est imposée, le certificat de travail ne peut comporter que les mentions limitativement requises compte tenu de la potentielle publicité qui peut en être faite. Dès lors, le certificat contient :

- l'**identité** de l'employeur (nom, adresse, raison sociale, siège social) ;
- l'**identité** du salarié (nom, prénom et adresse) ;
- la date d'entrée du salarié (premier jour de la période d'essai) dans l'entreprise et sa date de sortie (jour de la rupture effective du contrat de travail) ;
- la nature de l'emploi ou, le cas échéant, des emplois successivement occupés et les périodes pendant lesquelles ces emplois ont été tenus (l'employeur ne doit pas se contenter du dernier poste occupé par le salarié mais chacun des postes successivement occupés) ;
- le maintien gratuit de la couverture santé pendant toute la période de chômage si le salarié en bénéficiait ;
- le maintien gratuit des garanties de prévoyance ;
- la date de remise du certificat et le lieu de sa rédaction ;
- la signature de l'employeur.

Par ailleurs, d'autres mentions (« libre de tout engagement ») peuvent figurer sur le certificat de travail à condition qu'elle ne soit pas discriminatoire ou qu'elle ne porte pas préjudice au salarié.

Faute de remettre un certificat de travail ou en cas de mentions incomplètes, l'employeur peut être **condamné, éventuellement sous astreinte, à le rédiger ou à le modifier**. L'employeur s'expose en outre à devoir verser des **dommages-intérêts** au salarié dès lors que celui-ci justifie d'un préjudice, par exemple en cas de délivrance tardive. Les **manquements de l'employeur** sont passibles d'une amende prévue pour les contraventions de la 4<sup>e</sup> classe, à savoir un montant maximum de 750 € par salarié concerné.

**2905 Attestation Pôle Emploi** – En plus de la délivrance du certificat de travail et du dernier bulletin de paie, l'employeur doit remettre au salarié, à la fin de son préavis qu'il soit exécuté ou non, une attestation Pôle Emploi afin qu'il puisse bénéficier de ses droits au chômage. Celle-ci mentionne notamment le motif de la rupture, le montant des rémunérations, le montant des indemnités de rupture.

**Remarque** La délivrance de l'attestation n'établit pas pour autant le paiement des sommes y figurant. Ainsi, malgré cette délivrance, l'employeur reste tenu de démontrer le paiement des sommes au salarié qui le conteste (Cass. soc., 3 oct. 2018, n° 17-14.172).

Jusqu'à une date récente, la Cour de cassation estimait que la **remise tardive** de l'attestation causait nécessairement un préjudice au salarié réparé « automatiquement » par l'allocation de dommages-intérêts. Revenant sur sa jurisprudence, la Cour de cassation semble désormais considérer qu'un tel manquement de l'employeur peut ne pas avoir de conséquences dommageables pour le salarié (Cass. soc., 22 mars 2017, n° 16-12.930) ; il appartient donc à celui-ci d'apporter la **preuve du préjudice** qu'il a subi en raison de la faute de l'employeur. Quoi qu'il en soit, l'employeur s'expose à tout le moins à une action en dommages-intérêts et encourt une amende de 1 500 €.

**Remarque** Le salarié à qui l'attestation n'est pas délivrée peut en informer Pôle Emploi qui la sollicitera auprès de l'employeur. Ce dernier dispose alors de 15 jours pour la délivrer. À défaut de réponse et si la demande d'allocations ne peut être instruite en l'état, Pôle emploi adresse à l'employeur une lettre recommandée avec demande d'avis de réception et l'informe des sanctions encourues.

En principe, l'attestation Pôle Emploi est transmise par voie électronique notamment par saisie directe en ligne ([www.pole-emploi.fr](http://www.pole-emploi.fr)). Dans les entreprises de moins de 10 salariés, l'employeur peut encore transmettre l'attestation, sans délai, directement auprès de Pôle emploi (Centre de traitement, BP 80069, 77213 Avon Cedex).

Quel que soit le mode choisi, Pôle Emploi transmet en retour à l'employeur l'attestation qu'il doit remettre au salarié. En cas d'erreur, il lui appartient de la corriger et d'adresser à l'organisme d'assurance chômage une nouvelle attestation suivant les modalités susmentionnées.

**IMPORTANT** À partir des indications qu'il fournit, l'assurance chômage détermine les droits du salarié. Les éléments indiqués par l'employeur sur l'attestation Pôle Emploi engagent la responsabilité de l'employeur, particulièrement en ce qui concerne :

- la durée d'emploi du salarié ;
- ses dernières rémunérations brutes soumises à cotisations ;
- le montant des indemnités de rupture ;
- le motif de la rupture.

**2906 Reçu pour solde de tout compte** – L'employeur établit un solde de tout compte qui dresse l'inventaire précis et détaillé des sommes effectivement versées au salarié au moment de la rupture de la relation de travail. Ce dernier lui en donne reçu. En signant, le salarié reconnaît que l'employeur a payé le montant des sommes mentionnées dans le reçu pour solde de tout compte. Celui-ci devient alors **libératoire pour les seules sommes y figurant**. À minima, pour être libératoire, le reçu pour solde de tout compte doit :

- comporter la date, le nom et la signature du salarié suivis de la mention « pour solde de tout compte » ;
- mentionner des montants qui doivent être déterminés et connus du salarié lorsque le salarié signe ;
- être établi en double exemplaire dont un est remis au salarié (cette indication devant être portée sur le document même) ;
- être vierge de toute contestation et mention telle que « sous réserve de tous mes droits passés, présents et futurs ».

**Remarque** Lorsque le solde de tout compte ne fait état que d'une somme globale et qu'il renvoie pour le détail au bulletin de paie annexé, il est dépourvu d'effet libératoire (Cass. soc., 14 févr. 2018, n° 16-16.617 et n° 16-16.618).

Parce qu'il s'agit d'une **présomption simple de paiement**, le salarié peut dénoncer le reçu, sans avoir à motiver son action, **dans les 6 mois** qui suivent sa signature et ce, par lettre recommandée ou en saisissant le cas échéant le Conseil de prud'hommes compétent.

## B. – CLAUSE DE NON-CONCURRENCE

**2907 Définition** – La clause de non-concurrence est la clause par laquelle l'employeur fait interdiction au salarié d'exercer, à l'issue de la relation contractuelle de travail et pendant une durée limitée, toute activité qui lui porterait préjudice. Elle prend donc effet à compter de la rupture du contrat de travail.

À l'expiration de la durée d'application de la clause de non-concurrence, le salarié retrouve sa liberté et peut, sans risque de poursuite, s'engager chez un concurrent et plus généralement exercer sous quelque forme que ce soit une activité concurrente.

**2908 Conditions de validité** – Pour être valable, la clause de non-concurrence doit être **écrite**, prévue dans une convention collective ou dans le contrat de travail et satisfaire **cumulativement** un certain nombre de conditions. Elle doit en effet :

- être **limitée dans le temps et dans l'espace** ;
- être **indispensable à la protection des intérêts légitimes de l'entreprise** (au regard notamment de la qualification et du savoir-faire du salarié, des informations auxquelles il peut avoir accès et de la clientèle avec laquelle il peut être en relation) ;
- tenir compte des **spécificités de l'emploi** du salarié (la clause ne doit en effet pas empêcher le salarié d'exercer une activité correspondant à sa formation, qualification ou son expérience professionnelle) ;
- contenir une **contrepartie financière non dérisoire**. Son versement peut avoir lieu au moment du départ effectif du salarié mais aussi faire l'objet d'un étalement dans le temps. Dans ce dernier cas, la violation de la clause par le salarié lui permet de **suspendre le paiement** de l'indemnité de non-concurrence.

Enfin, la contrepartie financière a la **nature de salaire** ; elle est soumise à cotisations sociales et l'action en revendication de son paiement se prescrit par 3 ans.

La clause de non-concurrence qui ne remplit pas ces conditions de fond est frappée de **nullité** ; nullité susceptible de causer un préjudice au salarié.

**Remarque** Il peut être de l'intérêt des parties d'explicitier dès la rédaction de la clause les cas de rupture du contrat de travail dans lesquels l'obligation de non-concurrence sera appliquée. Ainsi, par exemple, les parties peuvent prévoir que la clause n'est applicable qu'en cas de rupture du contrat de travail à l'initiative du salarié.

En revanche, une fois que l'obligation de non-concurrence existe, le montant de la contrepartie financière **ne peut être modulé** en fonction du mode de rupture. En effet, la stipulation minorant la contrepartie financière en cas de démission est réputée non écrite. Autrement dit, dans ce cas, la clause de non-concurrence n'est pas nulle mais doit être réputée non écrite **en ses seules dispositions minorant la contrepartie**.

**2909 Renonciation** – Lorsque le contrat de travail (ou la convention collective) le prévoit, l'employeur peut **renoncer unilatéralement** à l'application de la clause de non-concurrence stipulée. La renonciation doit être **expresse**. Les modalités de la renonciation doivent également être prévues dans le contrat de travail (ou la convention collective) ; faute de quoi, le salarié devra y consentir.

La faculté de renonciation de l'employeur est **limitée dans le temps** ; elle doit être exercée dans un **déai suffisamment proche de la rupture** pour permettre au salarié de connaître l'étendue de sa liberté de travailler.

**Exemple** La clause contractuelle de non-concurrence pourrait ainsi valablement prévoir que « la société se réserve le droit de libérer le salarié de l'interdiction de concurrence ou d'en réduire la durée en informant par écrit le salarié dans le délai maximal de 30 jours qui suit la fin du préavis effectué ». Dans ce cas, la levée de la clause serait valable même en cours de



préavis. En revanche, l'employeur qui dispense le salarié de l'exécution de son préavis doit, s'il entend renoncer à l'exécution de la clause de non-concurrence, le faire au plus tard à la date du départ effectif de l'entreprise et ce, malgré l'existence de dispositions conventionnelles ou contractuelles contraires (Cass. soc., 24 mai 2018, n° 16-24.616).

En tout état de cause, il convient de respecter les délais fixés conventionnellement ou contractuellement. Par ailleurs, la renonciation doit être expresse, claire, précise et non équivoque.

**Remarque** Ainsi, par exemple, la renonciation ne peut se déduire de la seule mention « libre de tout engagement » apposée sur le certificat de travail.

La levée de la clause de non-concurrence hors délais est **inefficace**. La clause s'applique alors pleinement et l'employeur est tenu au paiement de l'indemnité correspondante. À l'inverse, la levée de la clause dans les conditions prévues libère l'employeur de l'obligation de payer l'indemnité de non-concurrence et le salarié retrouve sa pleine liberté de travailler.

## VI. Contentieux de la rupture du contrat de travail

**2910 Option** – Le contentieux du contrat de travail peut toujours être traité par la transaction si les 2 parties sont d'accord. À défaut, c'est le Conseil de prud'hommes qui est amené à connaître des litiges nés de l'exécution et/ou de la rupture du contrat de travail.

### A. – TRANSACTION

#### 📖 Sources

C. civ, art. 2044 et s.

**2911 Définition** – La transaction est un contrat par lequel, par des concessions réciproques, les parties **terminent une contestation née ou préviennent une contestation à naître**. Il s'agit de mettre un terme à un différend. Dans les relations de travail, la transaction est en pratique fréquemment utilisée pour appréhender les conséquences d'une rupture du contrat de travail : en contrepartie de concessions de l'employeur, le salarié s'engage à ne pas contester la validité de la rupture.

**IMPORTANT** La transaction **ne constitue pas un mode de rupture** du contrat de travail. Elle ne peut donc être valablement conclue pour mettre fin à un différend concernant l'exécution du contrat de travail (rappel de salaires, etc.) ; le contrat de travail n'étant pas forcément rompu. En revanche, la transaction portant sur les **conséquences d'une rupture** du contrat de travail ne peut être conclue, à peine de **nullité**, qu'une fois la rupture devenue définitive (soit, après la rupture du contrat). De plus, pour la validité d'une transaction, le licenciement doit **impérativement** avoir été préalablement notifié au salarié par **LRAR** (Cass. soc., 10 oct. 2018, n° 17-10.066). C'est pourquoi les modèles de lettre de notification du licenciement à destination des employeurs prévoyant une possible remise en main propre de la lettre de licenciement sont à prendre avec précaution (V. **2862**).

**2912 Conditions de validité** – Les conditions de validité de la transaction sont au nombre de 3 :

- **existence d'un litige** ou éventualité d'un litige ;
- **existence d'un écrit**, signée de l'employeur et du salarié dont le consentement ne doit pas être vicié. En outre, la date de sa conclusion ne peut être que **postérieure** à la réception par le salarié de la lettre de notification de la rupture, ou à celle par l'employeur d'une lettre de démission, ou encore à la conclusion d'un accord de rupture conventionnelle ;
- **existence de concessions réciproques**, appréciées en fonction des **prétentions** des parties lors de la signature de l'acte, précisément au regard des sommes auxquelles le salarié aurait pu prétendre faute de conclusion d'une transaction. Ne peuvent ainsi constituées des concessions réciproques l'octroi par l'employeur de sommes normalement dues au salarié ou le versement de 2 mois de salaire à titre d'indemnité transactionnelle alors que les faits reprochés au salarié ne peuvent recevoir la qualification de faute grave. Compte tenu de ces concessions, la transaction doit nécessairement **être précédée de discussions** par lesquelles l'employeur et le salarié évaluent leurs droits et mesurent l'étendue des sacrifices réciproques.

**2913 Effets** – Les transactions ont, entre les parties, l'**autorité de la chose jugée en dernier ressort**. Valablement conclue, la transaction s'impose aux parties qui ne peuvent plus en contester le contenu devant le juge. Toutefois, l'**effet libératoire de la transaction est limité à son objet**. L'autorité de la chose jugée ne s'applique donc que **pour le seul litige couvert par la transaction**.

**Remarque** Lorsque la transaction est frappée de nullité, les sommes versées au titre de son exécution doivent être restituées.

**2914 Régime fiscal de l'indemnité transactionnelle** – On rappelle tout d'abord que la somme versée par l'employeur dans le cadre d'une transaction est souvent **globale et forfaitaire** : elle inclut des dommages-intérêts mais aussi des éléments de rémunération. Ensuite, les sommes transactionnelles suivent en principe le régime fiscal (et social, V. **2917**) des indemnités de rupture.

Afin de déterminer la **part soumise à l'impôt sur le revenu** (IR) de l'indemnité versée dans le cadre d'une transaction portant sur les conséquences d'une rupture du contrat de travail (prise d'acte, résiliation judiciaire, licenciement, etc.), il faut tout d'abord **faire masse** de l'indemnité transactionnelle et de l'indemnité éventuellement versée au titre de l'indemnité légale ou conventionnelle de licenciement. Ensuite, la part du montant cumulé de ces indemnités est **exonérée d'impôt sur le revenu**, dans la limite du **montant le plus élevé** entre :

- **2 fois le montant de la rémunération annuelle brute** perçue par le salarié au cours de l'année civile précédant la rupture de son contrat de travail, dans la limite de **6 PASS** ;
- **50 % du montant des indemnités** versées, dans la limite de **6 PASS** ;
- le **montant de l'indemnité légale** ou conventionnelle de licenciement, sans limitation de montant.

**Remarque** La conclusion d'une transaction doit être **déclarée à Pôle Emploi** au moyen d'une attestation complémentaire. Le montant alloué au salarié dans le cadre de la transaction sera alors pris en compte pour calculer le délai de carence pendant lequel aucune indemnité Pôle Emploi n'est versée au salarié.

**2915 Régime social de l'indemnité transactionnelle** – Du point de vue social, la part de l'indemnité globalisée **exclue de l'assiette de l'impôt sur le revenu** (V. **2916**), est en principe elle-même **exonérée de cotisations sociales** dans la limite de **2 PASS** (soit 79 464 euros en 2018 et 81 048 euros en 2019). Ensuite, seule la part correspondant à l'indemnité de licenciement est exonérée de CSG-CRDS. Toutefois, par **exception**, l'indemnité transactionnelle est assujettie à cotisations sociales **dès le 1<sup>er</sup> euro** si le montant cumulé des indemnités de rupture (donc, indemnité transactionnelle comprise) excédait **10 PASS**.

Or, la Cour de cassation a **ajusté sa jurisprudence** relative à l'**assujettissement aux cotisations sociales** des indemnités transactionnelles versées suite à la rupture du contrat de travail (Cass. 2<sup>e</sup> civ., 15 mars 2018, n<sup>o</sup> 17-11.336 ; Cass. 2<sup>e</sup> civ., 15 mars 2018, n<sup>o</sup> 17-10.325). En effet, désormais, l'indemnité transactionnelle est **par principe soumise à cotisations sociales**, sauf si l'employeur rapporte la preuve qu'elle concourt, pour tout ou partie de son montant, à l'**indemnisation d'un préjudice**, c'est-à-dire s'il prouve qu'elle a la nature de **dommages-intérêts**.

À ce jour, une interprétation de cet ajustement conduit à exclure les indemnités transactionnelles du bénéfice du régime des indemnités de rupture (exonération des sommes exclues d'IR dans la limite de 2 PASS), et revient à adopter un raisonnement binaire :

- soit l'employeur établit que l'indemnité transactionnelle a un **caractère indemnitaire**, auquel cas elle devrait être exonérée de cotisations sociales, y compris pour la part des indemnités cumulées qui excéderait 2 voire 10 PASS ;
- soit l'employeur **échoue** à rapporter cette preuve et l'indemnité devrait alors être **totalemment** assujettie à cotisations sociales, y compris en-deçà de 2 PASS.

Une autre interprétation conduit à considérer qu'une transaction peut, le cas échéant, renfermer des indemnités de rupture **exonérées de cotisations sociales** dans la limite du plafond légal « antérieur » (2 PASS), si l'indemnité transactionnelle ou une partie de celle-ci répare, en fonction de l'ancienneté, le préjudice qu'a subi le salarié **du fait de la perte de son emploi**. Dès lors, l'employeur devra s'attacher à démontrer la finalité de la transaction et à apprécier la part de l'indemnité transactionnelle ayant pour objet de réparer ce préjudice. Si un tel objet est caractérisé au sein de la transaction, l'indemnité de licenciement et l'indemnité transactionnelle (ou la part de celle-ci poursuivant l'objet de l'indemnité de licenciement) doivent, comme auparavant, être additionnés pour apprécier les seuils d'exonération de cotisations sociales.

**Remarque** En tout état de cause, la nouvelle règle aboutit à une « déconnexion » entre les deux régimes fiscal et social car, dorénavant, une indemnité transactionnelle peut être traitée comme une indemnité de rupture au point de vue fiscal, et donc être exonérée d'impôt sur le revenu dans la limite du plus élevé des 3 plafonds précédents (V. **2916**), sans l'être au point de vue social, l'indemnité étant au moins partiellement soumise à cotisations si l'employeur n'établit pas en quoi elle concourt à l'indemnisation d'un préjudice.

Quelle que soit l'interprétation retenue, une conséquence importante de ce nouveau régime est qu'un soin particulier devra être attaché à la **rédaction du protocole transactionnel**. En effet, puisque l'exonération de cotisations sociales est admise **à titre d'exception**, il revient au cotisant (employeur) d'apporter la preuve qu'il entre dans le champ de l'exonération : il lui sera alors demandé de démontrer l'**existence d'un préjudice** réparé par la transaction et de son **montant**. À défaut, l'indemnité risque d'être réintégrée dans l'assiette des cotisations sociales. Ainsi, il apparaît désormais indispensable **d'identifier** le plus précisément possible dans la transaction les **éléments de préjudice** que l'indemnité transactionnelle a pour objet de compenser afin d'en établir le **caractère indemnitaire**.

**Remarque** Devraient ainsi échappées **totalem**ent aux cotisations sociales les indemnités transactionnelles versées en réparation d'un **préjudice moral** (atteinte à la réputation, à la dignité, à l'image ou au crédit du salarié, circonstances brutales et/ou vexatoires de la rupture), d'une situation de harcèlement, de discrimination ou de travail dissimulé, voire du préjudice consistant à renoncer à poursuivre un contentieux (Cass. 2<sup>e</sup> civ., 21 juin 2018, n<sup>o</sup> 17-19.773) ; en tout cas, en réparation d'un préjudice distinct de celui consistant dans la perte d'emploi.

## B. – PROCÉDURE PRUD'HOMALE

### ■ Sources

C. trav., art. L. 1235-1, L. 1411-1 à L. 1462-1 ; C. trav., art. D. 1235-21, R. 1412-1 à R. 1412-5 et R. 1461-1

### 1° Compétences matérielle et territoriale du conseil de prud'hommes

**2916 Compétence matérielle** – Le Conseil de prud'hommes est compétent pour statuer sur **tout différend né de la rupture du contrat de travail** quels qu'en soient son motif et son imputabilité (démission, licenciement personnel et économique, rupture conventionnelle, prise d'acte, retraite, etc.). Il est également seul compétent pour connaître d'un litige relatif à **l'indemnisation d'un préjudice consécutif à la rupture** du contrat de travail.

**Remarque** En revanche, relève de la compétence exclusive du tribunal des affaires de sécurité sociale, l'indemnisation des dommages résultant d'un accident du travail, qu'il soit ou non la conséquence d'un manquement de l'employeur à son obligation de sécurité.

Enfin, il est compétent pour connaître de la **validité de la transaction** et des conséquences de la nullité s'il y a lieu, et des **faits postérieurs à la rupture** du contrat de travail susceptibles de se rattacher à son exécution (par exemple, la violation par le salarié d'une clause de non-concurrence).

**2917 Compétence territoriale** – Le litige doit être porté devant le Conseil de prud'hommes territorialement compétent. Il s'agit :

- du Conseil dans le ressort duquel est situé **l'établissement où est accompli le travail** ;
- ou bien, lorsque le travail est accompli à domicile ou en dehors de toute entreprise ou établissement, le conseil dans le ressort duquel est situé le domicile du salarié.

Le salarié peut également saisir le Conseil de prud'hommes **du lieu où l'engagement a été contracté** ou celui du lieu où l'employeur est établi. Le lieu de conclusion du contrat de travail correspond à celui où les consentements entre employeur et salarié ont été échangés. L'indication portée au pied du contrat de travail constitue un indice pertinent pour le déterminer. Le lieu où est établi l'employeur correspond généralement au siège social de l'entreprise.

**Remarque** Sauf contrat de travail international, toute clause d'un contrat qui dérogerait directement ou indirectement aux règles de compétence territoriale du Conseil de prud'hommes est **réputée non écrite** ; peu importe que le salarié exerce une partie ou la totalité de son activité à l'étranger.

### 2° Prescription de l'action

**2918 Point de départ** – Le point de départ de la prescription est fixé au « jour où le titulaire d'un droit a connu ou aurait dû connaître les faits lui permettant de l'exercer ».

Concernant la **contestation du licenciement**, le délai de prescription est décompté dès la **première présentation** de la lettre de licenciement par les services postaux. Dans l'hypothèse où le salarié refuserait de retirer le courrier recommandé de notification du licenciement, il est présumé avoir eu connaissance de son contenu ; c'est pourquoi le délai de prescription court.

**IMPORTANT** Dans un souci de simplification et de sécurisation juridique pour l'employeur, les délais de contestation de la rupture du contrat de travail sont **harmonisés**. En effet, jusqu'à présent, les délais de contestation de la rupture du contrat de travail variaient, selon la nature de la rupture, entre 12 et 24 mois. Désormais, toute action portant sur la rupture du contrat de travail se prescrit par **12 mois** à compter de la notification de la rupture, **quelle que soit la nature de cette rupture** (licenciement pour motif personnel ou économique, rupture conventionnelle, démission, etc.).

Concernant les **rattrapages de salaires** qui pourraient être sollicités, le délai est décompté à compter de la date d'exigibilité qui correspond le plus souvent à la date de remise du bulletin de salaire. La correspondance entre le nombre d'heures de travail accomplies et leur paiement est clairement établie. Ainsi, la remise du bulletin de paie permet d'affirmer que le salarié connaît ou aurait dû connaître les faits lui permettant d'exercer l'action. Pour les salariés payés au mois, la prescription ne court que pour des mois entiers et concerne l'intégralité du salaire afférent au mois considéré. À l'inverse, si la demande est formulée postérieurement à la rupture du contrat, le salarié peut prétendre au paiement des salaires des 3 dernières années.

**Remarque** En matière de **discrimination**, le délai de prescription ne court qu'à compter de la « révélation » de la discrimination, c'est-à-dire de la connaissance du manquement de l'employeur et du préjudice en résultant pour le salarié. Cette connaissance n'est « exacte » que lorsque le salarié dispose « des éléments de comparaison nécessaires » ou que l'inspection du travail a attiré son attention sur la discrimination dont il est l'objet. En outre, la victime de discrimination peut demander la réparation intégrale de son préjudice.

**2919 Délais** – Le délai de prescription de droit commun a été **réduit de 30 à 5 ans**. Par ailleurs, malgré l'harmonisation récente des délais de prescription en matière de rupture du contrat de travail (V. **2920**), il existe aujourd'hui encore 7 délais de prescription distincts :

Délai	Action
6 mois	Dénonciation du solde de tout compte
12 mois	Contestation de la rupture du contrat
2 ans	Contestation de l'exécution du contrat de travail (par exemple, demande de requalification d'un CDD en CDI)
3 ans	Actions en paiement ou en répétition des salaires
5 ans	Délai de droit commun et actions visant à faire constater un harcèlement moral ou sexuel, une discrimination
10 ans	Actions en réparation d'un dommage corporel causé à l'occasion de l'exécution du contrat de travail
30 ans	Versement au Fonds de réserve pour les retraites des sommes en déshérence issues de la participation financière, de l'intéressement ou de plans d'épargne salariale

## C. – DÉROULEMENT DE LA PROCÉDURE PRUD'HOMALE

### 1° Phase de conciliation

**2920 Obligation de conciliation** – La recherche de la conciliation est une **formalité substantielle** dont l'omission, si elle est imputable aux parties, entraîne la **nullité de la procédure**. À titre exceptionnel, les parties en sont dispensées et peuvent saisir **directement le bureau de jugement**, notamment en cas de :

- demande de requalification d'un CDD ou d'un contrat de travail temporaire en CDI ;
- demande de requalification d'une convention de stage en CDI ;
- demande de qualification de la rupture du contrat de travail à la suite d'une prise d'acte de la rupture du contrat de travail par un salarié ;
- contestation du refus de l'employeur d'octroyer des congés spéciaux (congé de formation économique et sociale, congé de formation syndicale, congé sabbatique, congé pour création d'entreprise, congé des membres d'une association ou d'une mutuelle, congé de solidarité internationale).

**2921 Barème d'indemnisation forfaitaire en matière de licenciement** – Pour faciliter le règlement des litiges individuels entre employeurs et salariés portant sur la régularité du licenciement, la loi offre la possibilité, dès le stade de la conciliation prud'homale, d'y mettre un terme par le versement d'une **indemnité forfaitaire** au salarié licencié pour motif personnel ou économique. Le bureau de conciliation et d'orientation peut également proposer cette solution aux parties, qui demeure toutefois **facultative**. Le montant de l'indemnité forfaitaire versée au salarié doit faire l'objet d'un **accord entre les parties** en conciliation prud'homale, formalisé par un **procès-verbal** constatant l'accord.

Le montant de l'indemnité forfaitaire est fixé par décret comme suit :

Ancienneté du salarié	Montant de l'indemnité forfaitaire
Inférieure à 1 an	2 mois de salaire
Entre 1 an et moins de 8 ans	3 mois de salaire + 1 mois de salaire par année supplémentaire (jusqu'à 8 ans)
Entre 8 ans et moins de 12 ans	10 mois de salaire
Entre 12 ans et moins de 15 ans	12 mois de salaire
Entre 15 ans et moins de 19 ans	14 mois de salaire
Entre 19 ans et moins de 23 ans	16 mois de salaire
Entre 23 ans et moins de 26 ans	18 mois de salaire
Entre 26 ans et moins de 30 ans	20 mois de salaire
Au moins 30 ans	24 mois de salaire

**IMPORTANT** En cas d'accord des parties sur le versement d'une indemnité forfaitaire, le procès-verbal constatant un tel accord vaut renonciation des parties à toutes réclamations et indemnités relatives à la rupture du contrat de

**travail résultant du licenciement irrégulier**, c'est-à-dire pour non-respect de la procédure et/ou absence de cause réelle et sérieuse. En revanche, **ne sont pas visées** les indemnités légales, conventionnelles ou contractuelles dues par l'employeur, ni les indemnités liées à des contentieux spécifiques (discrimination, harcèlement, inaptitude). Ne sont pas visées non plus les autres indemnités éventuelles afférentes à l'exécution du contrat de travail (paiement des salaires, par exemple), peuvent toujours faire l'objet d'une conciliation, mais hors barème forfaitaire.

**Remarque** L'indemnité versée dans le cadre de la conciliation n'est pas imposable dans la limite d'exonération constituée par le maximum prévu par la réglementation, soit 24 mois de rémunération. Si l'indemnité forfaitaire est supérieure, celle-ci est exonérée dans les mêmes limites que l'indemnité légale de licenciement pour motif personnel (V. **2868**). Parallèlement, l'indemnité forfaitaire de conciliation est exonérée de cotisations de sécurité sociale si, **cumulée avec l'indemnité de licenciement**, son montant est inférieur à 2 PASS (soit 81 048 € en 2019). En revanche, elle est soumise à la CSG-CRDS, dès lors qu'elle conduit à excéder le montant de l'indemnité légale ou conventionnelle de licenciement, ce qui est souvent le cas en pratique puisque elle est négociée sans préjudice des indemnités légales, conventionnelles ou contractuelles.

## 2° Jugement et voie de recours

**2922 Bureau de jugement** – Lorsque la conciliation n'a pas abouti, l'affaire est renvoyée devant le bureau de jugement qui comprend, dans sa composition de droit commun, 2 conseillers employeurs et 2 conseillers salariés. Il lui appartient alors **d'apprécier la régularité** de la procédure suivie et le caractère réel et sérieux des motifs invoqués par l'employeur, et forme sa conviction au vu des éléments fournis par les parties après avoir ordonné, au besoin, toutes les mesures d'instruction qu'il estime utiles.

Par ailleurs, il doit **justifier** dans son jugement le **montant des indemnités** qu'il octroie en utilisant, lorsque le licenciement est dépourvu de cause réelle et sérieuse, le **nouveau barème impératif** fixant un plancher et un plafond d'indemnisation variant en fonction de l'ancienneté du salarié et de l'effectif de l'entreprise (V. **2871**).

**Remarque** On rappelle qu'un plancher d'indemnisation **spécifique** s'applique aux TPE de moins de 11 salariés pour prendre en compte leurs capacités financières.

Pour fixer le montant de l'indemnité de licenciement injustifié, le juge peut **prendre en compte** le montant des indemnités de licenciement versées à l'occasion de la rupture, comme l'indemnité légale, l'indemnité contractuelle ou l'indemnité conventionnelle de licenciement susceptible d'être versée au salarié. Il ne s'agit que d'une **faculté** pour le juge qui conserve sa latitude pour apprécier le niveau de réparation à allouer au salarié, de sorte qu'il lui est possible d'en pondérer ou, au contraire, d'en augmenter le montant, **dans la limite du plafond**.

**IMPORTANT** L'indemnité allouée pour licenciement injustifié est **cumulable** avec les indemnités prévues pour violation de règles de procédure de licenciement pour motif économique, notamment en cas de non-respect de la priorité de réembauche (indemnité minimale de 2 mois de salaire) et de non-respect des obligations d'information, de réunion et de consultation des représentants du personnel (indemnité minimale d'un mois de salaire). Toutefois, là encore, ce cumul n'est possible que **dans la limite du plafond** fixé au barème.

**2923 Le respect du contradictoire** – Les parties doivent se communiquer mutuellement en temps utile les moyens de fait sur lesquels elles fondent leurs prétentions, les éléments de preuve qu'elles produisent et les moyens de droit qu'elles invoquent afin que chacune soit à même d'organiser sa défense. En effet, seuls les éléments ayant pu être régulièrement débattus peuvent être retenus par le juge pour motiver sa décision.

Ainsi, la partie qui fait état d'une pièce s'oblige à la communiquer aux autres parties à l'instance. Le respect de ce principe s'applique à chaque étape de la procédure et la communication des pièces doit être spontanée. Faute de communication, une partie peut demander, sans forme, au juge d'ordonner cette communication. Le cas échéant, lorsque la pièce est révélée tardivement, le juge peut décider de l'écarter des débats.

**2924 Oralité des débats** – La procédure prud'homale est caractérisée par l'oralité des débats. En conséquence, les parties ne sont tenues à aucun écrit. La rédaction de notes ou de conclusions est **facultative**. Les parties peuvent présenter oralement un nouveau chef de demande jusqu'à la clôture des débats. Le défendeur doit toutefois, d'une part, en avoir connaissance et, d'autre part, avoir été mis en mesure d'y répondre. Une demande « à la barre » peut justifier un renvoi de l'affaire.

**En pratique** Il est d'usage notamment pour respecter le principe du contradictoire d'établir des **conclusions**. Toutefois, dans tous les cas, la non-comparution d'une partie à l'audience ne peut être réparée par l'envoi de conclusions.

Les éléments de fait et de droit ayant été débattus contradictoirement, le conseil tranche le litige.

**2925 Appel** La voie de recours de droit commun de réformation ou d'annulation d'un jugement rendu en premier ressort est l'appel, ouvert à la partie qui succombe dès lors que le taux de ressort de 4 000 € est atteint. Le délai d'appel est **d'un mois**.

**Remarque** L'action abusive ou dilatoire rend son auteur passible de l'amende civile prévue par l'article 32-1 du Code de procédure civile. À l'inverse, l'appréciation inexacte qu'une partie fait de ses droits n'est pas, en soi, constitutive d'une faute caractérisant l'abus du droit d'agir.



# Juridique

	n° §		n° §
<b>Généralités sur les professions libérales</b>		<b>Exercice en groupe avec partage d'honoraires</b>	
Définition .....	2926	Sociétés et groupements d'exercice.....	3149
Présentation des professions libérales.....	2940	<b>Relations avec les associations agréées</b>	
Début d'activité .....	2965	Statut de l'adhérent et missions des ARAPL.	3407
Statut du conjoint et du partenaire de PACS	2976	<b>Cession, cessation d'activité, décès</b>	
Local professionnel.....	3020	Cession, cessation d'activité, décès .....	3454
Procédures collectives.....	3049		
<b>Exercice en groupe sans partage d'honoraires</b>			
Société civile de moyens .....	3073		
Convention de partage de frais.....	3110		
Groupement d'intérêt économique (GIE).....	3120		





# Généralités sur les professions libérales

### Définition

I. Critères d'appréciation du caractère libéral 2926	II. Distinction avec d'autres professions.....	2932
---	--	------

### Présentation des professions libérales

I. Accès aux professions libérales .....	2940	III. Secret professionnel.....	2950
II. Ordres professionnels.....	2946	IV. Responsabilité civile professionnelle .....	2961

### Début d'activité

I. Introduction.....	2965	III. Déclaration de début d'activité (PO PL)....	2970
II. Centres de formalités des entreprises.....	2966	IV. Démarches complémentaires.....	2974

### Statut du conjoint et du partenaire de PACS

I. Introduction.....	2976	IV. Conjoint associé.....	3011
II. Conjoint collaborateur .....	2985	V. Synthèse.....	3019
III. Conjoint salarié .....	3006		

### Local professionnel

I. Bail professionnel .....	3020	III. Autorisation des changements d'usage de locaux d'habitation.....	3043
II. Bail mixte .....	3032		

### Procédures collectives

I. Procédures offertes aux professions libérales.....	3049	II. Rôle des associations de gestion agréées dans la prévention des difficultés.....	3071
--	------	---	------

# Définition

## I. Critères d'appréciation du caractère libéral

### ■ Sources

L n° 2012-387, 22 mars 2012

**2926** Le législateur français n'avait jamais donné de véritable définition des « professions libérales » jusqu'en 2012, lors de l'adoption de la loi relative à la simplification du droit et à l'allègement des démarches administratives (L. n° 2012-387, 22 mars 2012, art. 29).

« Les professions libérales regroupent les personnes exerçant à **titre habituel**, de **manière indépendante** et sous leur **responsabilité**, une activité de nature généralement civile ayant pour objet d'assurer, dans l'intérêt du client ou du public, des **prestations principalement intellectuelles, techniques ou de soins** mises en œuvre au moyen de **qualifications professionnelles appropriées** et dans le respect de **principes éthiques ou d'une déontologie professionnelle**, sans préjudice des dispositions législatives applicables aux autres formes de travail indépendant ».

**2927** Le Droit communautaire donne une définition assez semblable.

La **Directive 2005/36/CE du Parlement européen et du Conseil du 7 septembre 2005** relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles (n° 43 du préambule) vise « les professions libérales, c'est-à-dire, au sens de cette directive, toute profession exercée sur la base de **qualifications professionnelles appropriées**, à titre personnel, sous sa propre **responsabilité** et de façon professionnellement **indépendante**, en offrant des **services intellectuels et conceptuels** dans l'intérêt du client et du public. L'exercice de la profession peut être soumis dans les États membres, en conformité avec le traité, à des obligations juridiques spécifiques, basées sur la législation nationale et la réglementation établie dans ce cadre de manière autonome par l'organe professionnel représentatif compétent, qui garantissent et améliorent le professionnalisme, la qualité du service et la confidentialité des relations avec le client ».

**2928** L'Administration fiscale enfin a également défini les professions libérales dans le cadre des différents régimes d'imposition à l'impôt sur le revenu (BOI-BNC-CHAMP-10-10-10 §1, 12 sept. 2012)

« Sont qualifiées de professions libérales les professions dans lesquelles **l'activité intellectuelle joue le principal rôle** et qui consistent en la **pratique personnelle d'une science ou d'un art**. Leurs titulaires exercent leur activité en toute indépendance ce qui les distingue des salariés et leurs biens et actes sont, en principe, régis par le droit civil, ce qui les distingue des commerçants. Les recettes provenant de l'exercice de ces professions constituent dans une très large mesure la **rémunération d'un travail personne** ».

Ce dernier critère permet notamment de les distinguer des professions commerciales qui, dans la plupart des cas, spéculent sur le travail d'autrui.

**2929** Au vu de ces définitions posées dans des cadres juridiques distincts, des critères déterminants se dégagent :

- le professionnel libéral exerce à titre habituel une **activité civile de manière indépendante** ;
- il rend des services intellectuels, techniques ou de soins sur la base de **compétences professionnelles appropriées** dans le respect de **principes éthiques** ou d'une **déontologie professionnelle** ;
- il engage sa **responsabilité** vis-à-vis de ses clients.

**2930** Les professions libérales peuvent ainsi être classées en 4 catégories :

- **les titulaires de charges et offices** (avocats au Conseil d'État ou à la Cour de cassation, avoués près les cours d'appel jusqu'à la disparition de la profession, commissaires-priseurs, huissiers de justice, notaires, greffiers des tribunaux de commerce) ;
- **les professions organisées en ordres professionnels** (architectes, avocats, chirurgiens-dentistes, experts-comptables, géomètres-experts, infirmier (ères), masseurs-kinésithérapeutes, médecins, pédicures-podologues, sages-femmes, vétérinaires) ;
- **les professions réglementées** dont, notamment certaines professions médicales et paramédicales (orthophonistes, orthoptistes, psychomotriciens, ostéopathes, etc.), les administrateurs et mandataires judiciaires, les exploitants d'auto-école ;
- et les **autres activités libérales** au sens large (agents d'assurances, agents commerciaux, artistes du spectacle, peintres, sculpteurs, auteurs, traducteurs, interprètes, géologues, graphologues, ingénieurs conseils, guérisseurs,

magnétiseurs) y compris les activités de conseil indépendant ou d'aïdants familiaux non salariés (C. action soc. et fam., art. R. 245-7 ; V. **1128** et s. ; RES n° 2007/26 (FP), 24 juill. 2007 ; BOI-BNC-CHAMP-10-30-10, § 140 et s., 3 févr. 2016).

**IMPORTANT** Bien que les professionnels libéraux soient conduits, pour l'exercice de leur activité, à recourir à des collaborateurs salariés ou à réaliser accessoirement des opérations commerciales (vente de produits à titre accessoire tels que les vétérinaires par exemple), l'activité libérale a, par nature, un caractère civil.

**2931 Situation des collaborateurs libéraux** – Les membres des professions libérales qui apportent leur collaboration à des confrères sans être placés vis-à-vis d'eux en état de subordination sont considérés comme exerçant eux-mêmes une profession non commerciale.

**IMPORTANT** Toutefois, si les intéressés agissent conformément aux directives de leurs confrères et sous le contrôle de ces derniers, sans prendre ni initiative, ni responsabilité personnelle, ils doivent être regardés comme de **simples salariés** (CE, arrêt du 24 octobre 1960).  
Sur la distinction des professionnels libéraux avec les salariés : V. **2933**

## II. Distinction avec d'autres professions

**2932** Les professions libérales se distinguent des activités salariées et des autres activités professionnelles indépendantes que sont les professions artisanales et les professions industrielles et commerciales.

### A. – DISTINCTION AVEC LES PROFESSIONS SALARIÉES

**2933** Les activités libérales ont pour principale caractéristique d'être exercées **en toute indépendance**. Elles se distinguent à ce titre des activités salariées qui impliquent nécessairement un lien de subordination avec un employeur dans le cadre d'un contrat de travail.

**2934** Ce critère d'indépendance de l'exercice libéral a plusieurs fois été remis en cause dans le cadre des **contrats de collaboration libérale**.

Ce type de contrat permet à une personne physique d'exercer auprès d'un autre professionnel la même profession. Le praticien titulaire met à la disposition du collaborateur les locaux et le matériel nécessaires à l'exercice de la profession. Le collaborateur exerce sa profession en son nom et sous sa propre responsabilité, et il organise son travail comme il l'entend. Le collaborateur bénéficie d'une installation garantissant le **secret professionnel** et lui permettant de constituer et **développer sa clientèle**.

En contrepartie de la mise à disposition du cabinet, le collaborateur rétrocède au praticien titulaire un pourcentage sur les honoraires qu'il encaisse. Aucune rétrocession fixée à une somme forfaitaire (horaire, journalière ou mensuelle) ne saurait être admise car elle s'assimilerait à un loyer.

L'absence de lien de subordination, donc **l'indépendance du collaborateur**, est le critère déterminant pour ne pas assimiler le contrat de collaboration au contrat de travail.

**2935** Il a ainsi été jugé que ne pouvait pas être considéré comme exécutant sa mission dans des conditions d'indépendance suffisante un avocat collaborateur pour lequel il est établi que les conditions d'exercice de son activité ne lui ont pas permis de **développer effectivement une clientèle personnelle** (Cass. 1<sup>re</sup> civ., 14 mai 2009, n° 08-12.966).

Le collaborateur n'avait pu traiter que cinq dossiers personnels en cinq ans dès lors que :

- la plupart des rendez-vous et appels téléphoniques se passaient hors du cabinet et après 20h ou pendant le week-end ;
- le collaborateur partageait son bureau avec un autre avocat et pouvait difficilement trouver un lieu pour recevoir ses propres clients, la salle de réunion ne permettant l'accès ni à l'outil informatique, ni au téléphone ;
- les témoignages recueillis faisaient état de l'attitude générale du cabinet tendant à dissuader les collaborateurs de développer une clientèle personnelle.

De même, ne peut être considéré comme exerçant en toute indépendance le collaborateur qui agit conformément aux **directives de ses confrères et sous le contrôle de ces derniers**, sans prendre ni initiative, ni responsabilité personnelle. Il doit alors être regardé comme un simple salarié (CE, arrêt du 24 octobre 1960).

### B. – DISTINCTION AVEC LES PROFESSIONS COMMERCIALES

**2936** Les **activités commerciales** sont caractérisées par la réalisation à titre habituel d'actes de commerce au sens des articles L. 110-1 et L. 100-2 du Code de commerce.

**Remarque** Les actes de commerce sont ainsi notamment :

- les **activités d'achat en vue de la revente** de biens meubles avec ou sans transformation, et de biens immeubles ;
- les **opérations d'intermédiaire** pour l'achat, la souscription ou la vente d'immeubles, de fonds de commerce, d'actions ou parts de sociétés immobilières ;
- les entreprises de **location de meubles** ;
- toute entreprise de **manufactures**, de commission, de transport par terre ou par eau ;
- toute entreprise de **fournitures, d'agence, bureaux d'affaires**, établissements de ventes à l'encan, de spectacles publics ;
- toute opération de change, **banque**, courtage, activité d'émission et de gestion de monnaie électronique et tout service de paiement ;
- toutes les opérations de banques publiques ;
- toutes obligations entre négociants, marchands et banquiers.

**2937** Les **activités libérales** se distinguent des activités commerciales, dès lors que, compte tenu notamment du **caractère dominant de l'activité intellectuelle**, elles relèvent du droit civil et non du droit commercial, tandis que les activités commerciales se caractérisent par l'existence d'une spéculation sur le travail d'autrui. L'activité libérale peut **accessoirement** spéculer sur le travail d'autrui en employant des collaborateurs salariés ou en achetant des produits destinés à la revente aux clients du cabinet.

**Remarque** Ainsi, un **médecin** reste un professionnel libéral même s'il revend des médicaments à ses patients. De même, un **dentiste** ne réalise pas d'actes de commerce lorsqu'il revend exclusivement à ses patients quelques produits d'hygiène dentaire. En revanche, un **pharmacien** dont l'activité même est le négoce de médicaments est nécessairement un commerçant.

**2938** L'activité commerciale se caractérise ainsi par l'existence :

- d'une **spéculation sur le travail d'autrui** à travers l'importance des moyens mis en œuvre (matériel, personnel) pour exercer l'activité ou plus généralement d'un acte de commerce par nature ;
- et d'une **prépondérance des opérations commerciales** proprement dites (BOI-BNC-CHAMP-10-20, § 50 à 70, 6 juill. 2016).

## C. – DISTINCTION AVEC LES ACTIVITÉS ARTISANALES

**2939** Les activités libérales se distinguent des **activités artisanales** qui consistent, grâce à un savoir-faire particulier, en un travail de fabrication, de transformation, de réparation ou de vente, de certaines prestations de services.

Le **travail manuel** et la **transformation de produits** d'après un savoir-faire sont les deux éléments déterminants.

La chambre des métiers et de l'artisanat regroupe les professions artisanales en 4 secteurs :

- alimentation (boulangier, pâtissier, boucher...);
- bâtiment (plombier, chauffagiste, maçon...);
- fabrication (réparation de meubles, imprimerie, taxidermiste...);
- services (ambulancier, coiffeur, fleuriste, voiturier de grande remise...).



# Présentation des professions libérales

## I. Accès aux professions libérales

**2940** L'accès aux professions libérales est en principe libre.

En pratique, de nombreuses professions libérales sont réglementées et subordonnent l'accès à leur activité à la possession d'un **diplôme** ou d'un **titre**.

En effet, l'activité libérale consiste dans un travail principalement intellectuel et il convient de protéger les clients qui s'adresseraient à un professionnel en lui imposant la possession d'un diplôme ou d'un titre démontrant qu'il a suivi une formation adaptée à la prestation qu'il rend.

On distingue ainsi au sein des professions libérales les professions libérales dites « réglementées » des professions libérales « non réglementées ».

### A. – PROFESSIONS LIBÉRALES RÉGLEMENTÉES

**2941** Ces activités sont régies par la loi et leur **titre est protégé**.

Leurs membres obéissent à des **règles déontologiques strictes** et sont soumis au contrôle de leurs instances professionnelles (ordre, syndicat ou chambre).

**2942 Règles déontologiques** – Les membres des professions libérales réglementées ont des droits et des devoirs résultant soit de la loi, soit d'un code adopté par l'organisation professionnelle dont ils dépendent.

La violation de ces règles peut aboutir à des sanctions disciplinaires (notamment une suspension ou une interdiction d'exercer).

Les principales règles déontologiques sont l'indépendance, la responsabilité et le secret professionnel.

**2943 Ordres professionnels** – Les ordres professionnels sont des organismes dotés de larges prérogatives. Ils assurent ainsi le contrôle disciplinaire de leurs membres ainsi que l'inscription au tableau des candidats. Ils réglementent l'organisation, le fonctionnement, la déontologie et la défense d'une profession.

Pour une étude complète sur cette question, V. **2946**.

**2944 Liste des professions libérales réglementées** – Les 34 professions réglementées peuvent être regroupées en trois grandes familles :

- les professions juridiques et judiciaires (inclus les titulaires de charges et offices ministériels) ;
- les professions de santé ;
- les professions techniques.

Professions juridiques et judiciaires	Professions de santé	Professions techniques
Administrateur judiciaire	Chiropracteur	Agent général d'assurance
Avocat	Chirurgien-dentiste	Architecte
Avocat au Conseil d'État et à la Cour de cassation	Diététicien	Conseil en investissements financiers
Commissaire aux comptes	Directeur de laboratoire d'analyses médicales	Conseil en propriété industrielle
Commissaire-priseur	Ergothérapeute	Expert foncier et agricole,
Greffier des tribunaux de commerce	Infirmier libéral	Expert forestier
Huissier de justice	Masseur-kinésithérapeute	Expert-comptable
Mandataire judiciaire	Médecin	Géomètre-expert
Notaire	Orthophoniste	
	Orthoptiste	

Professions juridiques et judiciaires	Professions de santé	Professions techniques
	Ostéopathe	
	Pédicure-podologue	
	Psychologue	
	Psychomotricien	
	Psychothérapeute	
	Sage-femme	
	Vétérinaire	

## B. – PROFESSIONS LIBÉRALES NON RÉGLEMENTÉES

**2945** Les professions libérales non réglementées regroupent les professions dont l'exercice est en principe **totalelement libre** ou qui sont soumises à une simple déclaration ou une autorisation d'exercice. Il n'existe pas de liste exhaustive des professions non réglementées qui constituent par définition une catégorie résiduelle, mais on peut citer à titre d'exemple les professions suivantes :

Actuaire	Décorateur	Ingénieur (conseil, d'affaires, du son)	Psychanalyste
Animateur	Designer	Interprète	Psychosociologue
Assistant scolaire	Dessinateur	Inventeur	Rédacteur
Attaché de presse	Développeur de logiciels	Joueur professionnel	Relations presse
Cartomancienne	Écrivain public	Lecteur	Relations publiques
Coach	Éducateur sportif	Médium	Sociologue
Coordinateur de travaux	Enseignant	Musicothérapeute	Spéléologue
Concepteur de logiciel	Expert (en assurance, en bâtiment)	Naturopathe	Sportif professionnel
Concepteur rédacteur	Formateur	Numérologue	Statisticien
Conférencier	Généalogiste	Œnologue	Styliste
Conseil (artistique, en gestion, en communication, d'entreprise, conjugal)	Graphologue	Organisateur de foires et salons	Technicien conseil
Consultant	Guide (touristique, interprète)	Paysagiste	Traducteur
Créateur de sites internet	Infographiste	Pilote	Urbaniste
Correcteur lecteur	Informaticien	Professeur (de musique, de sports, de langues, ...)	Voyante

## II. Ordres professionnels

**2946** Les membres de certaines professions libérales réglementées sont obligatoirement affiliés à un **ordre professionnel**.

Les ordres sont dotés de la **personnalité morale** et sont investis de prérogatives de puissance publique pour mener à bien les **missions de service public** qui leur sont confiées.

Ces missions sont les suivantes :

- l'examen des demandes d'inscription au tableau,
- le contrôle disciplinaire des membres de la profession,
- l'établissement des règles de fonctionnement de la profession,
- l'interprétation des règles de déontologie,
- la défense des intérêts de la profession (notamment par le lobbying ou des actions contentieuses à l'égard de tiers qui porteraient atteinte à la profession concernée).

Leurs compétences dans ces domaines sont très étendues puisqu'il leur appartient de fixer les conditions d'admission des candidats, et les garanties de moralité que ceux-ci doivent présenter.



**2947** Il revient également aux ordres de définir les comportements fautifs susceptibles de faire l'objet de **sanctions disciplinaires** qu'ils prononceront.

Les Codes de déontologie font l'objet d'interprétations par les ordres qui sont chargés d'en faire respecter les consignes dans des domaines variés (honoraires, conditions d'exercice de la profession, respect du secret professionnel, contrôle des locaux accueillant la clientèle...).

Les ordres exercent un **pouvoir de contrôle** sur leurs membres et peuvent prononcer des sanctions disciplinaires qui s'avèrent dissuasives ; ces sanctions sont graduelles et vont de la réprimande (ou « avertissement » selon les professions), en passant par le blâme, et jusqu'à l'interdiction temporaire ou définitive d'exercer.

Les décisions rendues par les organes collégiaux des ordres professionnels (les « conseils ») ont une nature administrative et peuvent faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir ou d'un pourvoi en cassation devant le Conseil d'État, lequel apprécie la qualification de faute professionnelle et peut annuler les décisions infondées.

Le recours pour excès de pouvoir ne peut porter que sur l'existence de la faute, et non sur l'appréciation de la sanction prononcée par l'Ordre.

**2948** Les ordres peuvent percevoir des **cotisations** dont le paiement est alors obligatoire pour chacun des membres de la profession.

**2949** Les professions organisées en ordres sont les suivantes :

Architectes	<a href="https://www.architectes.org/">https://www.architectes.org/</a>
Avocats et avocats aux Conseils	<a href="https://www.cnb.avocat.fr/">https://www.cnb.avocat.fr/</a>
Dentistes	<a href="http://www.ordre-chirurgiens-dentistes.fr/">http://www.ordre-chirurgiens-dentistes.fr/</a>
Experts-comptables	<a href="https://www.experts-comptables.fr/">https://www.experts-comptables.fr/</a>
Géomètres experts	<a href="http://www.geometre-expert.fr/">http://www.geometre-expert.fr/</a>
Huissiers de justice	<a href="http://www.huissier-justice.fr">http://www.huissier-justice.fr</a>
Médecins	<a href="https://www.conseil-national.medecin.fr/">https://www.conseil-national.medecin.fr/</a>
Notaires	<a href="https://www.notaires.fr">https://www.notaires.fr</a>
Sages-femmes	<a href="http://www.ordre-sages-femmes.fr/">http://www.ordre-sages-femmes.fr/</a>
Vétérinaires	<a href="https://www.veterinaire.fr/">https://www.veterinaire.fr/</a>
Infirmiers	<a href="https://www.ordre-infirmiers.fr/">https://www.ordre-infirmiers.fr/</a>
Masseurs-kinésithérapeutes	<a href="http://www.ordremk.fr/">http://www.ordremk.fr/</a>
Pédicures-podologues	<a href="https://www.onpp.fr/">https://www.onpp.fr/</a>

### III. Secret professionnel

#### ■ Sources

C. pén., art. 226-13 et 226-14

**2950** Les professionnels libéraux sont soumis au secret professionnel. Le non-respect de cette obligation constitue un délit pénal passible d'une peine d'emprisonnement d'un an et d'une amende de 15 000 €. Certaines dérogations sont toutefois prévues dans des cas limitatifs.

#### A. – PERSONNES SOUMISES AU SECRET PROFESSIONNEL

**2951** Est tenue au secret professionnel d'après la loi « toute personne qui est **dépositaire d'une information à caractère secret soit par état ou par profession**, soit en raison d'une fonction ou d'une mission temporaire » (C. pén., art. 226-13).

Ainsi, les professionnels libéraux, qu'ils relèvent ou non d'une profession réglementée, sont tenus au secret professionnel.

Le secret professionnel impose de garder secrètes les informations dont un professionnel libéral est dépositaire, afin de maintenir la confiance indispensable à l'exécution de sa mission envers son client.

Cette obligation est par ailleurs réaffirmée à plusieurs reprises, tout d'abord par l'article L. 1110-4 du Code de la santé publique qui prévoit que : « Toute personne prise en charge par un **professionnel de santé**, (...)

un professionnel du secteur médico-social ou social (...) a droit au respect de sa vie privée et du secret des informations le concernant ».

Les codes de déontologie des différentes professions rappellent également le secret professionnel pesant sur leurs membres, tels le code de déontologie médical ou le code de déontologie des avocats.

**2952** Le secret professionnel est d'ordre public et n'est pas limité dans le temps. Il se poursuit ainsi au-delà de l'exécution de la mission confiée au professionnel libéral, et même après le décès du client.

**2953** L'obligation au secret pèse sur les informations transmises par le client dans le cadre d'une relation professionnelle.

Il a été jugé que n'étaient pas couvertes par le secret professionnel les informations divulguées par un avocat dont il avait eu connaissance en raison de liens d'amitié avec le plaignant, et non en raison de sa qualité d'avocat (Cass. crim., 2 mars 2010, n° 09-88.453).

L'intention de nuire n'a pas à être prouvée pour que la révélation d'un secret soit pénalement répréhensible. Il suffit que l'auteur des faits connaisse la confidentialité des informations transmises par son client.

**2954** Le secret porte sur toutes les informations verbales ou écrites confiées par le client.

Il porte également sur tout ce que le professionnel a pu entendre, deviner ou même déduire.

Ainsi, dans une décision du 24 septembre 2014 n° 11888 de la chambre disciplinaire nationale des médecins, confirmée par le Conseil d'État (CE 17 juin 2015, n° 385924), il a été jugé que le secret médical s'étend à toute information de caractère personnel confiée par un patient ou vue, entendue ou comprise par le praticien dans le cadre de son exercice.

**2955** Le secret professionnel est opposable à l'Administration fiscale – Dans le cadre de sa mission de contrôle, le champ des informations que l'Administration fiscale est susceptible de demander aux personnes dépositaires du secret professionnel est strictement délimité (LPF, art. L 13-0 A).

Ainsi, les agents de l'administration des impôts peuvent demander toutes informations relatives au montant, à la date et à la forme des versements afférents aux recettes de toute nature perçues par les personnes dépositaires du secret professionnel. Ils ne peuvent en revanche demander de renseignements sur la nature des prestations fournies par ces personnes.

Ces dispositions ne font pas obstacle à ce que l'Administration prenne connaissance, pendant les opérations de contrôle, de factures établies par un avocat pour des prestations destinées à des clients nommément désignés, dès lors que ces documents ne comportent aucune indication, même sommaire, sur la nature des prestations fournies à ces clients.

Le Conseil d'État a ainsi jugé que si ces dispositions font obstacle à ce que le vérificateur procède à des demandes complémentaires relatives à l'identité des clients concernés ou cherche à obtenir des renseignements sur la nature des prestations fournies, elles ne sauraient être regardées comme interdisant à l'Administration, dans l'hypothèse où des discordances entre les mentions figurant sur les pièces comptables dont elle a régulièrement pu prendre connaissance quant à l'identité des personnes ayant payé des prestations soumises à la TVA et l'identité des bénéficiaires mentionnés sur les factures de ces prestations font douter du caractère probant de ces dernières quant à la domiciliation des bénéficiaires effectifs des prestations, de demander à l'avocat qui a effectué ces prestations qu'il fournisse les éléments de nature à établir la domiciliation des payeurs lorsqu'elle est nécessaire à la détermination des règles de territorialité applicables en matière de TVA (CE 10<sup>e</sup> et 9<sup>e</sup> s., 4 mai 2016, n° 387466, Sté Le Blevenec et associés).

## B. – EXCEPTIONS AU SECRET PROFESSIONNEL

**2956** Des dérogations au secret professionnel sont strictement encadrées par la loi lorsque celle-ci estime qu'il est possible ou nécessaire d'y déroger (C. pén., art. 226-14).

**2957** Autorisation de révélation – Dans certaines situations graves, le professionnel libéral est autorisé à révéler le secret dont il est dépositaire.

On relèvera les cas suivants :

- toute personne qui aurait connaissance de privations ou de sévices, d'atteintes ou de mutilations sexuelles, infligés à un mineur ou à une personne qui n'est pas en mesure de se protéger en raison de son âge ou de son incapacité physique ou psychique ;
- le médecin ainsi que tout professionnel de santé qui, avec l'accord de la victime, porte à la connaissance du Procureur de la République les constatations de sévices ou de privations qu'il a pu faire et lui permettent de présumer que des violences physiques, sexuelles ou psychiques de toute nature ont été commises ;
  - L'accord de la victime n'est pas nécessaire lorsqu'il s'agit d'une personne mineure ou dans un état d'incapacité physique ou psychique.
- les professionnels de la santé qui informent le préfet et, à Paris, le préfet de police du caractère dangereux pour elles-mêmes ou pour autrui des personnes qui les consultent et dont ils savent qu'elles détiennent une arme ou qu'elles ont manifesté leur intention d'en acquérir une.

Le signalement fait dans ces conditions ne peut engager la responsabilité civile, pénale ou disciplinaire de son auteur agissant de bonne foi.

**2958 Obligation de révélation** – La loi impose également un certain nombre de cas aux professionnels libéraux dans lesquels ils doivent communiquer des documents couverts par le secret professionnel :

– dans le cadre du **droit de communication de l'administration fiscale** (V. **2189**) ;

– dans le cadre de la **lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement du terrorisme**, les avocats, les notaires, les huissiers de justice, les experts-comptables, les administrateurs judiciaires, les mandataires judiciaires et commissaires-priseurs sont tenus d'adresser une déclaration de soupçons à **Tracfin** (C. monét. fin., art. L. 561-2).

Ils déclareront les sommes ou opérations dont ils « savent, soupçonnent ou ont de bonnes raisons de soupçonner qu'elles proviennent d'une infraction passible d'une peine privative de liberté supérieure à un an ou participent au financement du terrorisme ».

**2959 Précisions sur le secret médical** – Le patient a droit au respect de sa vie privée et au secret des informations le concernant (CSP, art. L. 1110-4).

Le secret médical est très large puisqu'il porte à la fois sur les informations confiées par le patient, mais également sur l'ensemble des informations venues à la connaissance du professionnel de santé et ce qu'il a vu, entendu ou compris (CSP, art. R. 4127-4).

Sauf opposition du patient, des atténuations au secret professionnel sont prévues (CSP, art. L. 1110-4, II à V) :

– **deux ou plusieurs professionnels** peuvent échanger des informations afin d'assurer la **continuité des soins** ou déterminer la **meilleure prise en charge** possible d'une personne (transmission entre le médecin prescripteur et l'infirmière par exemple) ;

– **en cas de diagnostic ou de pronostic grave**, le secret médical ne s'oppose pas à ce que la **famille**, les **proches** de la personne malade ou la personne de confiance reçoivent les informations nécessaires destinées à leur permettre d'apporter un soutien direct à celle-ci, sauf opposition du patient ;

– **en cas de décès du patient**, le médecin peut donner à ses ayants droit, concubin ou partenaire de PACS les informations leur permettant de connaître les causes de la mort, de défendre la mémoire du défunt ou de faire valoir leurs droits.

Dans certains cas, les professionnels de santé sont dans l'obligation de révéler un secret.

Les **médecins** sont ainsi tenus :

– de déclarer les naissances (C. civ., art. 56) et les décès ;

– de déclarer au médecin de l'ARS les maladies contagieuses dont la liste est fixée par voie réglementaire (CSP, art. L. 3113-1) ;

– d'indiquer le nom du patient et les symptômes présentés sur les certificats d'admission en soins psychiatriques ;

– d'établir, pour les accidents du travail et les maladies professionnelles, des certificats détaillés décrivant les lésions et leurs conséquences ;

– de fournir, à leur demande, aux administrations concernées des renseignements concernant les dossiers des pensions militaires et civiles d'invalidité ou de retraite ;

– de transmettre à la CRCI ou à l'expert qu'elle désigne, au fonds d'indemnisation, les documents qu'il détient sur les victimes d'un dommage (accidents médicaux, VIH, amiante...) ;

– de communiquer à l'Institut de veille sanitaire les informations nécessaires à la sécurité, veille et alerte sanitaires ;

– de communiquer, lorsqu'il exerce dans un établissement de santé, au médecin responsable de l'information médicale, les données médicales nominatives nécessaires à l'évaluation de l'activité.

Les **médecins** sont également autorisés à déroger au secret médical dans certaines situations graves (V. **2957**).

## C. – SANCTIONS

**2960** La violation du secret professionnel est punie d'une peine d'emprisonnement d'un an (au maximum) et d'une amende de 15 000 € (C. pén., art. 226-13).

Outre une condamnation pénale, l'auteur des faits engage sa responsabilité et peut être tenu à la réparation du préjudice causé au client dont le secret a été révélé ou à des tiers.

Il s'expose également à des sanctions disciplinaires de la part de son ordre professionnel ou son autorité de tutelle (V. **2947**).

## IV. Responsabilité civile professionnelle

**2961** Du fait de la technicité des prestations qu'ils rendent, les professionnels libéraux et les officiers publics et ministériels peuvent voir leur **responsabilité engagée** vis-à-vis de leurs clients lorsqu'ils ont commis des **fautes leur créant un préjudice**, et être condamnés à verser des dommages et intérêts, voire à des sanctions pénales et disciplinaires.

**2962** Des **dommages corporels ou matériels** peuvent également être causés dans l'exercice de la profession du fait du professionnel libéral lui-même ou des personnes dont il répond (salariés notamment dans l'exercice de leur emploi) ou même des choses dont il a la garde (accident au sein des locaux professionnels par exemple).

**2963** Afin d'éviter que la victime ne soit pas indemnisée en cas d'**insolvabilité du professionnel**, les membres des professions libérales sont le plus souvent dans l'obligation de souscrire une assurance professionnelle garantissant le paiement des dommages et intérêts auxquels ils peuvent être astreints dans l'exercice de leur profession.

**2964 Une obligation légale pour certaines professions** – Les professions réglementées ainsi que certaines professions non réglementées sont dans l'obligation de contracter une assurance responsabilité civile professionnelle. Il s'agit notamment :

- des professionnels de santé (CSP, art. L. 1142-2) : (médecin, infirmière, masseur-kinésithérapeute, sage-femme... ) ;
- des professionnels du droit : notaires (L. n° 45-2590, art. 6-2), avocats (L. n° 71-1130 du 31 déc. 1971, art. 27) ;
- des architectes (L. n° 77-2 du 3 janv. 1977, art. 16 modifié) ;
- des experts-comptables (Ord. n° 45-2138 du 19 sept. 1945, art. 17) ;
- des agents d'assurance ;
- des conseils en investissement financier.

La responsabilité des huissiers de justice est garantie par la Chambre Nationale des huissiers, et celle des notaires par une caisse commune sous le contrôle du Conseil Régional des notaires (V. Ord. n° 45-2592 du 2 nov. 1945 art., 2, al. 3 pour les huissiers de justice, et D. n° 55-604 du 20 mai 1955 art. 11 et s. pour les notaires).

# Début d'activité

## I. Introduction

**2965** Lors de la création d'une activité libérale, il convient d'entreprendre des formalités administratives de constitution qui consistent à :

- **déclarer l'activité nouvelle** et demander son **immatriculation** auprès du centre de formalités des entreprises afin d'obtenir un numéro unique d'identification de l'entreprise libérale (le SIREN et un ou plusieurs numéro SIRET selon le nombre d'établissements en France), ainsi que le code d'activité APE (nomenclature qui correspond à l'activité principale exercée) ;
- **entrer en relation avec les différentes administrations** qui seront en contact régulier avec l'entreprise (services fiscaux et organismes sociaux essentiellement).

Ces premières démarches seront matérialisées dans un formulaire appelé « POPL » (V. **2970** et s.) et déposé auprès du centre de formalités des entreprises territorialement compétent (V. **2966** et s.).

Des **démarches préalables** peuvent être exigées à la création pour certaines professions (en particulier les professions réglementées, et les professions médicales et paramédicales) (V. **2974** et s.).

## II. Centres de formalités des entreprises

**2966** Les démarches de création d'activité doivent être réalisées auprès du centre de formalités des entreprises (« CFE »).

Les CFE sont chargés de faire l'interface entre le dossier de création d'entreprise du professionnel et les différentes administrations qui ont à connaître de son entreprise libérale :

- service des impôts des entreprises ;
- organismes chargés du recouvrement des cotisations sociales :
  - Agence de sécurité sociale pour les indépendants,
  - Caisses primaires d'assurances maladie ou organismes conventionnés,
  - URSSAF,
  - CARSAT et CNAV (sauf si vous êtes avocat, l'immatriculation s'effectuant par le Barreau),
- l'INSEE qui vous attribuera un numéro SIRET (numéro d'entreprise) et un code APE (nomenclature des activités françaises correspondant à l'activité libérale exercée).

Selon le mode d'exercice choisi (exploitant individuel ou société) et la nature de l'activité exercée, le CFE compétent sera différent.

Activité	CFE local compétent	Formulaire de début d'activité
Activité libérale / EIRL	URSSAF	POPL et PEIRL
Activité libérale au sein d'une société civile ou d'une société d'exercice libérale (SEL)	Greffe du Tribunal de Commerce (ou greffe du Tribunal de Grande Instance statuant commercialement)	MO
Agent commercial (y compris les négociateurs immobiliers indépendants)	Greffe du Tribunal de Commerce (ou greffe du Tribunal de Grande Instance statuant commercialement)	POPL
Activité libérale au sein d'une société à forme commerciale (SARL, SAS, SA, SNC)	Chambre de commerce et d'industrie	MO
Artistes, auteurs	URSSAF + AGESEA ou Maison des Artistes	POi

**En pratique** Pour connaître le CFE compétent par rapport au lieu d'activité : site de l'INSEE

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018, le Régime Social des Indépendants (RSI) est supprimé et la protection sociale des indépendants est désormais gérée par le régime général de la Sécurité sociale avec une nouvelle organisation dédiée (L. n° 2017-1836, art. 15, 30 déc. 2017 ; JO 31 déc. 2017).

Une période transitoire de deux ans (2018-2019) est prévue afin d'intégrer progressivement ce changement de gestion. Pendant cette période, les **agences de Sécurité sociale pour les indépendants** (anciennes caisses régionales RSI) interviennent

pour le compte du régime général auprès des travailleurs indépendants. Les organismes conventionnés poursuivent leurs missions auprès des travailleurs indépendants pour la gestion de leurs prestations maladie-maternité.

En 2019, les nouveaux travailleurs indépendants, anciennement salariés, resteront gérés par la caisse primaire d'assurance maladie (CPAM). En 2020, tous les travailleurs indépendants auront comme interlocuteur unique la CPAM pour leur assurance maladie.

Les différentes missions de la protection sociale des indépendants sont progressivement confiées aux trois branches du régime général. Les professionnels libéraux bénéficieront d'une organisation dédiée qui prendra en compte les spécificités de gestion :

- pour l'assurance-maladie, les CPAM,
- pour la retraite de base et l'invalidité-décès, les CNAVPL (ou la CNBF pour les avocats non-salariés),
- pour le recouvrement des cotisations, les URSSAF,
- dans les DOM, ces fonctions sont assurées par les CGSS.

Pour plus d'informations, consultez le site : <https://www.secu-independants.fr/>

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019, le recouvrement des cotisations des artistes et auteurs sur leurs rémunérations artistiques est transféré de l'AGESSA ou de la Maison des artistes à l'URSSAF (L. n° 2017-1836, art. 28, 30 déc. 2017 : JO 31 déc. 2017).

## A. – DÉLAI POUR IMMATICULER

**2967** L'immatriculation doit être faite dans un délai de 8 jours suivant :

- l'inscription à l'Ordre ou la date d'agrément nécessaire à l'exercice de la profession,
- ou du début d'exercice de l'activité si celle-ci n'est pas réglementée.

## B. – PROCÉDURE D'IMMATICULATION

**2968** Les professionnels ont le choix entre deux procédures :

- un dépôt du dossier papier adressé par voie postale ou remis en mains propres au CFE compétent,
- ou un dépôt électronique grâce aux services de formalités en ligne.

**2969** **Dépôt électronique** - Le site [www.guichet-entreprises.fr](http://www.guichet-entreprises.fr) permet :

- de prendre connaissance des réglementations applicables aux activités en consultant des fiches présentant l'ensemble des conditions et démarches nécessaires à l'accès et à l'exercice de nombreuses professions réglementées (V. également <https://bpi-france-creation.fr>) ;
- de connaître l'ensemble des aides auxquelles l'activité libérale est éligible ;
- de déposer par internet une demande d'immatriculation et de suivre l'état d'avancement du dossier en ligne.

Recherche... Q

Mon compte

MINISTÈRE DES ENTREPRISES ET DES PROFESSIONS LIBÉRALES

**Guichet-entreprises.fr**  
Une seule adresse pour créer votre entreprise

ACCUEIL CRÉATION D'ENTREPRISE ACTIVITÉS RÉGLEMENTÉES FORMALITÉS EUGO

**CE QUI CHANGE AU 1ER JANVIER 2018**

LIRE L'ARTICLE >>

<p><b>Bienvenue</b></p> <p>Simple, rapide et sécurisé : le service guichet-entreprises.fr vous permet de réaliser vos démarches en ligne.</p>	<p><b>Futur créateur</b></p> <p>Formes juridiques, protection du nom de l'entreprise, aides publiques... Informez-vous avant de vous lancer !</p>	<p><b>Le régime du micro-entrepreneur</b></p> <p>Retrouvez toutes les informations pratiques pour démarrer l'activité de votre micro-entreprise (ex- autoentreprise).</p>	<p><b>Démarches en ligne</b></p> <p>Réalisez vos formalités liées à l'immatriculation (toute forme juridique), à la modification et à la cessation d'activité d'une entreprise.</p>
---	---	---	---

Lorsque le CFE compétent est l'URSSAF, il est également possible de recourir à un dépôt électronique de la demande d'immatriculation sur le site [www.cfe.urssaf.fr](http://www.cfe.urssaf.fr).

urssaf.fr Centre de Formalités des Entreprises  
Professions libérales, Associations employeurs, Fin d'emploi de personnel

Accueil | Déclaration CFE | Contacts @ | Réglementation-Documentation | Outils

CFE > Accueil

**LES COMPETENCES DU CENTRE DE FORMALITES DES ENTREPRISES DES URSSAF :**

Le CENTRE DE FORMALITES des ENTREPRISES des URSSAF reçoit les formalités de création, modification, ou cessation d'entreprises des :

- \*\*\* PROFESSIONS LIBERALES ou ASSIMILEES [En savoir plus](#)
- \*\*\* ASSOCIATIONS EMPLOYEURS DE PERSONNEL [En savoir plus](#)
- \*\*\* ARTISTES, AUTEURS, VENDEURS A DOMICILE [En savoir plus](#)

Il reçoit aussi les déclarations émanant de toutes les entreprises hors secteur agricole concernant une :

- \*\*\* DECLARATION D'EMPLOI DU PREMIER SALARIE [En savoir plus](#)
- \*\*\* FIN D'EMPLOI DE SALARIES [En savoir plus](#)
- \*\*\* ENTREPRENEUR INDIVIDUEL À RESPONSABILITE LIMITE (EIRL) [En savoir plus](#)

Pour les formalités d'un autre domaine d'activité :

Commerce et industrie, consultez :	<a href="http://www.cfenet.cci.fr">www.cfenet.cci.fr</a>
Artisanat, consultez :	<a href="http://www.cfe-metiers.com/">www.cfe-metiers.com/</a>
Autoentrepreneur, consultez :	<a href="http://www.lautoentrepreneur.fr/">www.lautoentrepreneur.fr/</a>
Tous domaines, consultez le site :	<a href="http://www.sirene.tm.fr/annuaire.cfe">www.sirene.tm.fr/annuaire.cfe</a>

[Informations légales](#)

### III. Déclaration de début d'activité (P0 PL)

**2970** Le formulaire obligatoire pour les professions libérales exercées à titre individuel est la déclaration de début d'activité P0 PL.

Cette déclaration à souscrire en plusieurs exemplaires doit être adressée au CFE compétent et accompagnée d'un justificatif d'identité certifié conforme.

**IMPORTANT** Les personnes physiques exerçant une activité libérale sous le régime micro-social (micro-entrepreneurs) souscriront l'imprimé « P0 PL micro-entrepreneur ».


**En pratique** Tous les imprimés sont disponibles en téléchargement sur le site [www.infogreffe.fr/](http://www.infogreffe.fr/) (rubrique « Formalités au RCS », sous-rubrique « Formulaires & modèles »).

**2971** Les champs à renseigner concernent :

- l'état civil du professionnel ;
- les informations relatives au conjoint s'il intervient dans l'activité libérale (à titre de collaborateur ou de salarié) ;
- les éléments relatifs au lieu d'exercice de l'activité et à l'activité exercée (nature, création ou reprise...) ;
- les déclarations sociales (et notamment le choix de l'organisme conventionné) ;
- les options fiscales exercées (régime d'imposition en matière d'impôt sur le revenu et de TVA) ;

- des renseignements complémentaires (adresse de correspondance si elle est différente de celle de l'établissement créé, coordonnées téléphoniques et e-mail).  
Une notice explicative aide à la souscription de l'imprimé.

## 2972 Annexes : déclaration de début d'activité et notice explicative - Formulaire P0 PL

P0 PL  11768'06		DECLARATION DE DEBUT D'ACTIVITE		RESERVE AU CFE GUIDB FKT
PERSONNE PHYSIQUE		Déclaration n° _____ Requ le _____ Transmise le _____		
PROFESSION LIBERALE ET ASSIMILEE ET ARTISTE AUTEUR				
1 <input type="checkbox"/> Profession libérale et assimilée <input type="checkbox"/> Artiste Auteur Avez-vous déjà exercé une activité non salariée <input type="checkbox"/> oui <input type="checkbox"/> non Si oui, appelez votre numéro unique d'identification _____				
POUR FACILITER VOTRE DECLARATION, REPORTEZ-VOUS A LA NOTICE Pour les professions libérales et assimilées, remplir obligatoirement les cadres n° 1, 2, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 11, 13 - selon votre situation les cadres 3, 3 B, 10, 12 Pour les artistes auteurs, remplir dans tous les cas les cadres n° 1, 2, 4, 5, 6, 8, 9, 11, 13 - selon votre situation les cadres n° 7, 10, 12				
DECLARATION RELATIVE A LA PERSONNE				
2 NOM DE NAISSANCE _____ Nom d'usage _____ Prénoms _____ Pseudonyme _____ Sexe <input type="checkbox"/> M <input type="checkbox"/> F Nationalité _____ Né(e) le _____ Dépt. _____ Commune / Pays si à l'étranger _____ Domicile personnel : rés., bât., n°, voie, lieu-dit _____ Code postal _____ Commune / Pays si à l'étranger _____ Le cas échéant, ancienne commune _____		3 CHOIX D'UN STATUT POUR LE CONJOINT MARIE OU LE PARTENAIRE LIE PAR UN PACS TRAVAILLANT REGULIEREMENT DANS L'ENTREPRISE <input type="checkbox"/> Conjoint ou pacsé collaborateur (préciser pour celui-ci) <input type="checkbox"/> Conjoint ou pacsé salarié Nom de naissance _____ Nom d'usage _____ Prénoms _____ Nationalité _____ Né(e) le _____ Dépt. _____ Commune / Pays _____ Domicile (si différent de celui déclaré au cadre 2) _____ Code postal _____ Commune _____		
3B ENTREPRENEUR INDIVIDUEL A RESPONSABILITE LIMITEE (EIRL) <input type="checkbox"/> Déclaration initiale d'affectation de patrimoine ou reprise d'un patrimoine affecté : Vous devez remplir l'intercalaire PEIRL PL / AC.				
DECLARATION RELATIVE AU LIEU D'EXERCICE OU A L'ETABLISSEMENT				
4 VOUS EXERCEZ VOTRE ACTIVITE A : <input type="checkbox"/> Votre domicile personnel, passez directement au cadre 6 <input type="checkbox"/> Une adresse professionnelle, l'indiquer ci-dessous LIEU D'EXERCICE DE VOTRE ACTIVITE (bureau, cabinet, établissement) Rés., bât., app., étage, N°, voie, lieu-dit _____ Code postal _____ Commune _____ Le cas échéant, ancienne commune _____				
5 DATE DE DEBUT D'ACTIVITE _____ Activité(s) exercée(s) _____ Dans le cas où plusieurs activités sont mentionnées, indiquez la plus importante : _____ Vous exercez une activité saisonnière <input type="checkbox"/> indiquez la ou les période(s) d'activité : _____ <input type="checkbox"/> Activité non sédentaire (ambulant)		6 ORIGINE DE L'ACTIVITE : <input type="checkbox"/> Création (passer directement au cadre suivant) <input type="checkbox"/> Reprise Prédécesseur ou précédent exploitant : Numéro unique d'identification _____ Pour une personne physique Nom de naissance _____ Prénoms _____ Nom d'usage _____ Pour une personne morale : Dénomination _____		
7 EFFECTIF SALARIE : <input type="checkbox"/> non <input type="checkbox"/> oui, nombre : _____ Vous embauchez un premier salarié <input type="checkbox"/> oui <input type="checkbox"/> non				
DECLARATION SOCIALE Informations strictement confidentielles adressées uniquement aux organismes sociaux				
8 VOTRE N° DE SECURITE SOCIALE _____ POUR LES RESSORTISSANTS HORS UNION EUROPEENNE : Titre de séjour N° _____ délivré à _____ expirant le _____ Exercice simultané d'une autre activité : <input type="checkbox"/> oui <input type="checkbox"/> non Si oui, serez-vous simultanément : <input type="checkbox"/> Salarié <input type="checkbox"/> Salarié agricole <input type="checkbox"/> Retraité / Pensionné <input type="checkbox"/> Autre (préciser) _____ Si vous êtes biologiste, êtes-vous affilié au régime des praticiens auxiliaires médicaux <input type="checkbox"/> Oui <input type="checkbox"/> Non <input type="checkbox"/> Vous êtes marin professionnel Si vous êtes artiste auteur : <input type="checkbox"/> Option pour la pratique du précompte des cotisations par le diffuseur CONJOINT COLLABORATEUR : Votre conjoint marié ou pacsé est-il couvert par un régime obligatoire d'assurance maladie au titre d'une autre activité professionnelle, du versement d'une pension (retraite/pension d'invalidité) ou d'études <input type="checkbox"/> oui <input type="checkbox"/> non Indiquer son N° de sécurité sociale : _____				
OPTION(S) FISCALE(S) HORS EIRL				
9 Bénéfices Non Commerciaux (BNC) : <input type="checkbox"/> Régime spécial B.N.C. (micro fiscal) <input type="checkbox"/> Déclaration contrôlée, dans ce cas <input type="checkbox"/> Option pour la tenue d'une comptabilité créances / dettes T.V.A. : <input type="checkbox"/> Franchise en base <input type="checkbox"/> Réel simplifié <input type="checkbox"/> Réel normal <input type="checkbox"/> Option pour le dépôt de déclarations trimestrielles si TVA estimée inférieure à un plafond de 4 000 € / an				
RENSEIGNEMENTS COMPLEMENTAIRES				
10 OBSERVATIONS : _____				
11 ADRESSE de correspondance <input type="checkbox"/> Déclarée au cadre n° _____ <input type="checkbox"/> Autre Code postal _____ Commune _____ Tél. _____ Tél. _____ Télécopie / courriel _____				
12 <input type="checkbox"/> Je demande que les informations enregistrées dans le répertoire Sirene ne puissent pas être consultées ou utilisées par des tiers (cf. notice). Le présent document constitue une déclaration aux services fiscaux, aux organismes de sécurité sociale, à l'INSEE, au RSEIRL et, s'il y a lieu, à l'inspection du travail. La déclaration sur l'honneur est définie par la loi. Si vous remplissez délibérément cette déclaration de manière inexacte ou incomplète, vous vous exposez à des poursuites.				
13 <input type="checkbox"/> LE DECLARANT désigné au cadre 2 <input type="checkbox"/> LE MANDATAIRE Nom, prénom / dénomination et adresse _____		Certifie l'exactitude des renseignements donnés Fait à _____ Le _____ Intercalaires PEIRL <input type="checkbox"/> oui <input type="checkbox"/> non Nombre d'intercalaires(s) P0' _____		Déclaration N° _____ SIGNATURE _____



## Notice au formulaire P0 PL

P0 PL



## NOTICE – DECLARATION DE DEBUT D'ACTIVITE

Profession libérale et assimilée et artiste auteur PERSONNE PHYSIQUE

Merci de bien vouloir fournir les renseignements demandés qui ont un caractère obligatoire. Vous évitez ainsi les relances des organismes destinataires.

Imprimer

## QUELQUES DEFINITIONS ET CONSIGNES DE REMPLISSAGE

1	Si vous avez déjà exercé une activité non salariée, n'omettez pas d'indiquer le numéro unique d'identification (SIREN) antérieurement attribué par l'INSEE. Les artistes auteurs produisent des œuvres de l'esprit dans les domaines des arts graphiques et plastiques, de la photographie, du théâtre, de la musique et de la danse, de l'audiovisuel, de l'écrit. Ils perçoivent à ce titre des rémunérations correspondant à la vente d'œuvres originales et / ou à la cession des droits d'auteur sur leurs œuvres. Vous pouvez consulter pour plus d'informations le site <a href="http://www.secu-artistes-auteurs.fr">http://www.secu-artistes-auteurs.fr</a>
DECLARATION RELATIVE A LA PERSONNE	
2	<b>NOM DE NAISSANCE</b> : Nom figurant sur les actes d'état civil et papiers d'identité (appelé aussi nom patronymique, nom de famille). <b>NOM D'USAGE</b> : Il doit être indiqué uniquement s'il est différent du nom de naissance et effectivement utilisé. Il peut être soit les noms accolés des deux parents, soit pour les personnes mariées, le nom de naissance suivi ou précédé du nom du conjoint ou le seul nom de l'autre époux. <b>PAYS</b> : A mentionner si le domicile, le lieu de naissance est à l'étranger. <b>Commune</b> : En cas de fusion récente de communes, il est utile d'indiquer le nom de l'ancienne commune, afin de distinguer les voies homonymes au sein de la commune nouvelle.
3	<b>CHOIX D'UN STATUT POUR LE CONJOINT MARIE OU LE PARTENAIRE LIE PAR UN PACS</b> (sans exclure les concubins) : <b>Le choix d'un statut pour le conjoint ou le pacsé</b> qui exerce de manière régulière une activité professionnelle dans l'entreprise est obligatoire. Ce choix détermine les droits et obligations professionnels et sociaux du conjoint ou du pacsé. <b>Conjoint / pacsé collaborateur</b> : Epoux(se) ou pacsé(e) qui collabore régulièrement à l'activité de l'entreprise sans être rémunéré à ce titre. <b>Les artistes auteurs ne sont pas concernés par le dispositif « conjoint collaborateur ».</b>
3B	<b>ENTREPRENEUR INDIVIDUEL A RESPONSABILITE LIMITEE (EIRL)</b> <b>Déclaration d'affectation de patrimoine :</b> <b>La déclaration d'affectation</b> , accompagnée le cas échéant des documents attestant de l'accomplissement des formalités (biens immobiliers, biens communs ou indivis, bien d'une valeur unitaire supérieure à 20 000 €), est à déposer au greffe du tribunal statuant en matière commerciale du lieu de votre établissement principal. En cas de reprise de patrimoine affecté par voie de succession, cession à titre onéreux ou transmission à titre gratuit, vous devez indiquer le numéro d'immatriculation au registre et la dénomination du précédent EIRL. Vous devez porter sur tous vos actes et documents votre <b>dénomination</b> incorporant votre nom, nom d'usage utilisé pour l'exercice de l'activité, précédé ou suivi immédiatement des mots : « Entrepreneur individuel à responsabilité limitée » ou des initiales « EIRL ». Vous êtes tenu à l'obligation de <b>dépôt de votre bilan annuel</b> . Il est donc nécessaire de préciser la date de clôture de l'exercice comptable. Si la création de votre EIRL ne concerne qu'une partie de vos activités, vous devez indiquer dans l'intercalaire PEIRL vos options fiscales pour l'EIRL (cadre 7) mais vous devez aussi renseigner la rubrique « options fiscales » du formulaire P0 pour la ou les activités situées en dehors de l'EIRL, y compris si vous choisissez les mêmes options. L'activité professionnelle exercée par l'EIRL relève en principe de l'impôt sur le revenu (IR), cependant vous pouvez opter pour le régime fiscal des sociétés de capitaux (impôt sur les sociétés ou IS). L'option pour l'impôt sur les sociétés vous engage à opter pour un régime réel de TVA. Indiquez votre choix entre le réel normal et le réel simplifié, tant pour la TVA que pour l'impôt sur les sociétés. Un mineur peut être autorisé, par ses deux parents qui exercent en commun l'autorité parentale ou par son administrateur légal sous contrôle judiciaire avec l'autorisation du juge des tutelles, à accomplir seul les actes constitués à la création d'EIRL.

## DECLARATION RELATIVE AU LIEU D'EXERCICE OU A L'ETABLISSEMENT

5	<b>ACTIVITE</b> : Indiquez les différentes activités exercées. <b>Précisez celle que vous considérez comme la plus importante</b> . Elle déterminera votre code APE (activité principale exercée) attribué par l'INSEE
6	<b>ORIGINE DE L'ACTIVITE</b> : En cas de reprise, indiquez les coordonnées du prédécesseur ainsi que son numéro unique d'identification (SIREN).
7	<b>EFFECTIF SALARIE</b> : Cochez la case « oui » <b>uniquement</b> si vous employez du personnel salarié relevant du régime général. Le chef d'entreprise n'est pas pris en compte dans l'effectif salarié. Dans la rubrique « vous embauchez un premier salarié », cochez la case « oui » <b>s'il s'agit uniquement d'une première embauche</b> . Dans ce cas, vous devez avoir effectué une Déclaration Préalable à l'Embauche (site : <a href="http://www.due.urssaf.fr">www.due.urssaf.fr</a> )

## DECLARATION SOCIALE

8	<b>VOTRE NUMERO DE SECURITE SOCIALE</b> : Indiquez dans ce cadre le numéro qui vous a été attribué (voir votre carte VITALE). <b>Cumul de situations</b> : Indiquez si, simultanément à votre activité non salariée, vous exercez une activité salariée / salariée agricole / une activité autre à préciser (ex : étudiant, intermittent du spectacle, fonctionnaire, navigant professionnel...) ou encore si vous êtes titulaire d'une retraite ou d'une pension d'invalidité. <b>Conjoint collaborateur</b> : Si votre conjoint collaborateur n'est pas pris en charge par un régime obligatoire d'assurance maladie au titre d'une autre activité professionnelle, de versement d'une pension (retraite/invalidité) ou d'études, il sera pris en charge par votre régime d'assurance maladie. <b>Les artistes auteurs ne sont pas concernés par le dispositif « conjoint collaborateur ».</b> <b>Option pour la pratique du précompte des cotisations par le diffuseur</b> : lorsque l'artiste auteur a opté pour le précompte de cotisations par le diffuseur, ce dernier précompte la part salariée due par l'artiste auteur sur les droits d'auteur versés à cet artiste. Vous êtes <b>marin professionnel affilié à l'ENIM</b> si vous exercez l'une des activités listées sur le site <a href="http://www.enim.eu/enim/regime-social">www.enim.eu/enim/regime-social</a> (Accueil/ Présentation/ l'Enim en un clin d'œil) et à ce titre, vous devez la déclarer.
---	---

## OPTIONS FISCALES

9	Pour vous aider à compléter ce cadre, vous pouvez consulter sur le site <a href="http://www.impots.gouv.fr">www.impots.gouv.fr</a> - <b>Le livret fiscal du créateur d'entreprise</b> (Accueil > Professionnel > Créer mon entreprise > J'accomplis les formalités de création > Documentation utile > Livret du créateur d'entreprise) ; - <b>Le guide pratique N° 974 (BIC-BNC)</b> (Accueil > Tapez « 974 » dans le moteur de recherche puis rubrique Formulaire cliquez sur « notice 974 » ou « formulaire 974 »).
---	--

## RENSEIGNEMENTS COMPLEMENTAIRES

10	<b>OBSERVATIONS</b> : Permet de préciser une situation particulière.
11	<b>ADRESSE DE CORRESPONDANCE</b> : Indiquez les coordonnées postale, téléphonique, électronique où vous souhaitez être joint.
12	En cochant cette case et conformément à l'article 21 du règlement général de protection des données (RGPD), les informations enregistrées dans le répertoire Sirene (notamment le numéro d'identité : numéro SIREN, les nom, nom d'usage, prénoms, adresse légale et pour chaque établissement : les dénomination usuelle, adresse, code APE et date de création) ne pourront pas être consultés sur les sites <a href="http://insee.fr">insee.fr</a> (rubrique avis de situation), <a href="http://sirene.fr">sirene.fr</a> et <a href="http://data.gouv.fr">data.gouv.fr</a> , ni utilisées par des tiers autres que les administrations ou organismes habilités.

**2973** Sur le formulaire POPL, vous devez choisir le régime d'imposition dont vous souhaitez relever en matière de TVA et d'imposition de vos bénéfices en remplissant le cadre « Options fiscales ».

En fonction du montant de votre chiffre d'affaires prévisionnel, vous pouvez placer votre entreprise, dès sa création, sous le régime d'imposition le plus adapté à votre situation.

Les choix effectués sur cette déclaration ne sont pas irréversibles, vous pouvez les modifier, sous réserve que votre entreprise se trouve dans les seuils de chiffre d'affaires prévus pour chaque régime.

**Remarque** Si vous ne remplissez pas le cadre « Options fiscales », vous devrez déclarer au service des impôts dont dépend votre entreprise les régimes d'imposition que vous aurez choisis.

**Par défaut**, si vous exercez votre activité à titre individuel, le régime appliqué par l'administration est le régime « micro BNC » pour l'imposition du bénéfice (V. 30 et s.) et la franchise en base en matière de TVA (V. 1449 et s.).

## IV. Démarches complémentaires

**2974 Inscription auprès de l'Ordre** – Les membres de certaines professions libérales ont l'obligation, préalablement à l'exercice de leur activité, de solliciter leur **inscription au tableau de l'ordre professionnel** dont ils relèvent.

Cette obligation résulte de la nature même de la notion de profession réglementée.

Nous vous renvoyons vers votre ordre pour connaître les documents et pièces justificatives nécessaires à votre demande d'inscription.

Architectes	<a href="https://www.architectes.org/">https://www.architectes.org/</a>
Avocats et avocats aux Conseils	<a href="https://www.cnb.avocat.fr/">https://www.cnb.avocat.fr/</a>
Dentistes	<a href="http://www.ordre-chirurgiens-dentistes.fr/">http://www.ordre-chirurgiens-dentistes.fr/</a>
Experts-comptables	<a href="https://www.experts-comptables.fr/">https://www.experts-comptables.fr/</a>
Géomètres experts	<a href="http://www.geometre-expert.fr/">http://www.geometre-expert.fr/</a>
Huissiers de justice	<a href="http://www.huissier-justice.fr">http://www.huissier-justice.fr</a>
Médecins	<a href="https://www.conseil-national.medecin.fr/">https://www.conseil-national.medecin.fr/</a>
Notaires	<a href="https://www.notaires.fr">https://www.notaires.fr</a>
Sages-femmes	<a href="http://www.ordre-sages-femmes.fr/">http://www.ordre-sages-femmes.fr/</a>
Vétérinaires	<a href="https://www.veterinaire.fr/">https://www.veterinaire.fr/</a>
Infirmiers	<a href="https://www.ordre-infirmiers.fr/">https://www.ordre-infirmiers.fr/</a>
Masseurs-kinésithérapeutes	<a href="http://www.ordremk.fr/">http://www.ordremk.fr/</a>
Pédicures-podologues	<a href="https://www.onpp.fr/">https://www.onpp.fr/</a>

**2975 Inscription auprès de la Caisse Primaire d'assurance maladie** – Après leur inscription auprès de l'Ordre dont ils relèvent, les **professionnels de santé** ont l'obligation de s'enregistrer auprès de la CPAM du lieu d'exercice choisi.

Lors d'un rendez-vous, le professionnel remettra l'attestation d'inscription au tableau de l'Ordre, une pièce d'identité, sa Carte Vitale, un RIB et le cas échéant des pièces complémentaires (titre justificatif permettant l'accès au secteur 2 ; contrat de collaboration libérale ; agrément de l'équipement radiologique).

Une fois le dossier d'installation enregistré, le professionnel recevra sa carte CPS (Carte de Professionnel de Santé), son numéro ADEL et des feuilles de soin.

Pour plus d'informations, consultez le site AMELI dédié aux professionnels de santé (<https://www.ameli.fr/> - Menu « Professionnels de santé »). Une rubrique est consacrée à chaque profession médicale ou para-médicale et vous décrira les démarches complémentaires à réaliser.

# Statut du conjoint et du partenaire de PACS

## 📖 Sources

C. com., art. L. 121-4 à L. 121-8

## I. Introduction

**2976** Il est courant que le conjoint du professionnel libéral participe de manière régulière à l'activité de ce dernier.

Après avoir longtemps été sans statut particulier et exposé à la précarité que représente un divorce ou le décès du chef d'entreprise, le conjoint bénéficie aujourd'hui d'un statut juridique et d'une protection sociale minimale. La loi impose en effet au conjoint marié ou partenaire de PACS qui **participe de manière régulière** à l'activité libérale de son époux ou partenaire, de choisir parmi l'un des **trois statuts** suivants (C. com., art. L. 121-4) :

- conjoint collaborateur,
- conjoint salarié,
- ou conjoint associé.

**2977** L'obligation de choisir un statut pour le conjoint ou le partenaire de PACS du professionnel libéral s'impose **uniquement en cas de participation régulière** à l'activité.

Est considérée comme activité régulière, toute participation directe, effective à titre professionnel et habituel dans l'entreprise libérale. C'est le cas par exemple d'un conjoint qui assure le suivi des devis et des factures, qui prend en charge des tâches administratives récurrentes pour le compte de son compagnon. L'appréciation de l'activité régulière n'est pas liée à un nombre d'heures par jour ou par mois dans l'entreprise.

**2978** En revanche, la simple **entraide familiale** ne constitue pas une participation régulière à l'activité libérale. Elle se caractérise par :

- une aide ou une assistance apportée à une personne proche de manière **occasionnelle et spontanée**,
- en dehors de toute **rémunération ou contrainte** (Circulaire ACOSS n° 2003-121 du 24 juillet 2003).

Aller au-delà de l'entraide familiale, c'est évidemment s'exposer à une requalification de la relation professionnelle avec son conjoint ou son partenaire de PACS en contrat de travail.

Le **travail dissimulé** est ainsi puni de 3 ans d'emprisonnement et de 45 000 € d'amende pour les personnes physiques. Il peut également s'accompagner de sanctions administratives comme l'annulation d'exonérations de cotisations sociales, une exclusion des marchés publics.

Il a ainsi été jugé qu'était titulaire d'un contrat de travail l'épouse qui, bien que non rémunérée, était employée par son mari de façon **durable et permanente** en qualité de cuisinière, dans un **rapport de subordination**, sans avoir été déclarée aux organismes sociaux, ni inscrite sur le registre unique du personnel et sans avoir reçu de bulletins de paie (Cass. crim., 22 oct. 2002, n° 02-81.859). Le mari a ainsi été condamné pour travail dissimulé.

### A. – OPTION POUR UN STATUT

**2979** Les **critères de choix** entre l'un ou l'autre des trois statuts offerts au conjoint sont nombreux. On pourra citer les critères suivants :

- le **coût financier** pour l'entreprise : le statut de salarié présentera bien entendu un enjeu financier plus important en raison d'un salaire minimum à verser correspondant à la nature de l'emploi assuré, et des cotisations sociales dues sur celui-ci calculées à un taux nettement supérieur à celui s'appliquant à la rémunération du chef d'entreprise ;
- le statut de **conjoint associé** ne peut s'envisager que dans le cas d'une activité libérale s'exerçant en **société**. Il permet au conjoint de revendiquer des droits pécuniaires sur les résultats de la société, et des prérogatives de gestion liées à son statut d'associé. Il peut s'agir de la meilleure solution lorsque la création de l'entreprise libérale résulte d'une idée commune des membres du couple et que ceux-ci souhaitent instaurer une égalité entre eux ;

- l'**implication demandée** au conjoint : le conjoint collaborateur a le pouvoir d'engager l'entreprise en accomplissant tous les actes de gestion courante ; le salarié, en revanche, de par le lien de subordination l'unissant au chef d'entreprise, ne participera pas à la gestion de l'entreprise et se limitera à l'exécution de son contrat de travail. Le conjoint associé doit, quant à lui, être consulté sur la marche de la société.
- la **protection sociale** que l'on souhaite voir accordée au conjoint : seul le conjoint salarié aura droit à l'assurance chômage par exemple ;
- la **précarité** du statut : en cas de séparation, il sera mis fin au statut de conjoint collaborateur (la séparation n'aura en revanche pas de conséquence pour les conjoints salariés ou associés).

**2980 Statut de conjoint collaborateur** – L'option pour le statut de conjoint collaborateur (ou partenaire de PACS) doit être adressée par le chef d'entreprise au centre de formalité des entreprises compétent (CFE), c'est-à-dire l'URSSAF pour les professionnels libéraux (V. **2966**).

Cette option peut être exercée :

- à la **création** de l'entreprise libérale lors de la demande d'immatriculation (imprimé P0 PL pour les entreprises individuelles (V. **2970**) ou imprimé M0 pour les sociétés) ;
- ou **en cours d'exploitation** si la participation du conjoint (ou partenaire de PACS) intervient postérieurement, le chef d'entreprise envoie alors une déclaration modificative au CFE (imprimé P2 PL pour les entreprises individuelles ou M2 pour les sociétés).

L'option continuera de produire ses effets tant que les conditions pour bénéficier du régime seront remplies (V. **2983**).

**Remarque** En cas d'exercice en société, le choix du statut de conjoint collaborateur du gérant est en outre porté à la connaissance des associés lors de la première assemblée générale suivante.

Les conséquences de la déclaration sont de deux ordres : tout d'abord le conjoint (ou partenaire) collaborateur sera inscrit en tant que tel au registre du commerce et des sociétés. En outre, il se trouvera affilié personnellement auprès des organismes de protection sociale des indépendants.

**2981 Statut de conjoint associé** – L'option pour le statut de conjoint ou partenaire associé doit faire l'objet d'une mention dans le **pacte social** (statuts de la société).

Pour déclarer le statut de conjoint associé, le chef d'entreprise doit :

- **signer les statuts** lors de la constitution de la société ou modifier les statuts si la société existe d'ores et déjà ;
- éventuellement, réunir une **assemblée générale** si la société préexiste à l'entrée du conjoint dans la société, en vue d'obtenir son agrément par les autres associés.

**2982 Statut de conjoint salarié** – L'option pour le statut salarié doit, quant à elle, être déclarée à l'URSSAF. Pour cela, le chef d'entreprise doit :

- rédiger et faire signer au conjoint un contrat de travail ;
- faire une déclaration d'embauche à l'URSSAF ;
- et immatriculer son conjoint au régime général de la Sécurité sociale (s'il n'a jamais travaillé).

**2983 Événements mettant fin au statut** – Le divorce ou la rupture du PACS mettent fin au statut du conjoint collaborateur. Ils n'ont en revanche aucune conséquence :

- sur le statut du conjoint salarié dont le contrat de travail sera rompu en suivant exclusivement une procédure de licenciement ou en cas de démission ;
- ou sur celui du conjoint associé (sauf si les statuts de la société prévoient une disposition en ce sens) qui ne sortira de la société qu'en cédant ses droits sociaux.

En dehors d'une séparation, **différents événements** peuvent mettre fin au statut du conjoint collaborateur :

- la résiliation à la demande du conjoint ou du partenaire de PACS lui-même ;
- les conditions pour l'application du statut ne sont plus remplies par le conjoint (perception d'une rémunération par le conjoint collaborateur, absence de participation à l'activité libérale) ;
- **cessation d'activité** par le chef d'entreprise ;
- pour le conjoint ou partenaire collaborateur dans une entreprise exploitée en société : lorsque sur une période de deux années consécutives, l'**effectif salarié** dépasse le seuil de vingt salariés (V. **2987**).

**IMPORTANT** Une demande de radiation du conjoint ou partenaire collaborateur devra être adressée au CFE (demande de modification) dans les 2 mois de la réalisation de l'événement motivant la demande (C. com., art. R 121-5, 3°).

## 2984

Dans le cadre du projet de loi PACTE (Plan d'Action pour la Croissance et la Transformation des Entreprises) en cours d'adoption par le Parlement à l'heure où nous écrivons ces lignes, il est prévu de renforcer la protection du conjoint de l'exploitant. Lors de la création de son entreprise libérale, le professionnel devra déclarer sur les formulaires d'immatriculation si son conjoint (ou partenaire de PACS) exercera ou non une activité régulière dans l'entreprise et, dans l'affirmative, choisir un

statut pour celui-ci. En cas de non-déclaration du statut du conjoint (ou partenaire de PACS), le professionnel serait réputé avoir choisi le statut de **conjoint salarié**, statut le plus protecteur pour le conjoint (Texte AN n° 179 art. 5 quater ; C. com. art. L 121-4, IV-al. 2 et 3 nouveaux).

## II. Conjoint collaborateur

### A. – CONDITIONS DE L'OPTION

**2985** Le conjoint collaborateur est celui qui exerce une activité professionnelle régulière dans l'entreprise sans percevoir de rémunération et sans avoir la qualité d'associé (C. com., art. R. 121-1).

**2986 Conjoints visés** – Le statut de conjoint collaborateur n'est ouvert qu'à l'**époux** (quel que soit le régime matrimonial) ou au **partenaire de PACS** du chef d'entreprise libéral.

Le **concubin** ne peut en effet revendiquer le statut de conjoint collaborateur et devra officialiser sa relation de travail dans l'entreprise par le biais d'un contrat de travail ou en tant qu'associé si l'activité libérale est exercée en société et qu'il détient des droits sociaux dans celle-ci.

Le conjoint ou partenaire doit exercer une **activité professionnelle régulière** au sein de l'entreprise libérale.

Voir les interdictions au **2988**.

**2987 Entreprises libérales concernées** – Le chef d'entreprise doit exercer son activité libérale au sein des structures juridiques suivantes (C. com., art. L 121-4) :

- **entreprise individuelle ou EIRL**,
- **EURL** de 20 salariés au plus,
- **SARL et SELARL** dont l'époux est gérant majoritaire et dont l'effectif ne dépasse pas 20 salariés.

On entend par gérant majoritaire, l'associé détenant plus de 50 % des parts, ainsi que l'associé minoritaire faisant partie d'un collège de gérance majoritaire (Comité de coordination du RCS, Avis 07-18 et 08-35).

**IMPORTANT** Le statut de conjoint collaborateur n'est donc pas possible si l'activité libérale est exercée au sein des sociétés suivantes : sociétés anonymes (SA), sociétés par actions simplifiées (SAS) et toute autre forme de société de personnes ou de capitaux que celles visées au paragraphe précédent. Si le chef d'entreprise est associé majoritaire non gérant de société, ou associé unique non gérant d'EURL, son conjoint ne peut pas adopter le statut de conjoint ou partenaire collaborateur.

**Remarque** Le nombre de salariés est indifférent dans l'entreprise individuelle mais, en revanche, il ne doit pas excéder 20 personnes pour une société.

Les salariés à temps partiel sont pris en compte au prorata de leur temps de présence ; les apprentis et les jeunes de moins de 26 ans sont exclus (C. trav., art. L. 1111-2 et L. 1111-3).

Si l'effectif de 20 salariés est dépassé pendant 24 mois consécutifs, la société dispose de 2 mois pour demander au centre de formalités des entreprises la radiation de la mention du conjoint collaborateur.

**2988 Interdictions** – Le statut de conjoint ou partenaire collaborateur est soumis à un certain nombre d'interdictions :

- Il ne peut être rémunéré par l'entreprise libérale.
- S'il souhaite recevoir une **rémunération**, il doit choisir le statut de salarié ou d'associé.
- S'il perçoit des allocations d'assurance chômage lorsqu'il adopte le statut de collaborateur, il continue à en bénéficier pendant au maximum 15 mois.
- Il ne peut exercer à l'extérieur de l'entreprise libérale une **activité salariée** d'une durée au moins égale à la moitié de la durée légale du travail, ni une **activité indépendante** (C. com., art. R 121-2).
- Il peut en revanche être **retraité**.
- Il ne doit pas non plus être **associé** dans la société (si l'activité libérale est exercée sous cette forme).

Le conjoint collaborateur se distingue du conjoint associé dans la mesure où ce dernier détient une participation dans l'entreprise sociale et qu'il participe aux bénéfices. Sa responsabilité en cas de difficultés de l'entreprise est limitée aux montants de ses apports (sauf dans les sociétés en nom collectif).

### B. – CONSÉQUENCES DE L'OPTION

#### 1° Au plan social

**2989** Le statut de conjoint collaborateur assure une **protection sociale** satisfaisante et à moindre coût pour l'entreprise.

Le choix du statut entraîne son affiliation obligatoire à un régime social qui dépend de l'activité exercée par l'assuré (Circ. RSI, n° 2007-013, 23 janv. 2007).

Profession de l'assuré	Couverture maladie santé / indemnités journalières / formation	Couverture maternité-paternité	Couverture retraite (base et complémentaire) et invalidité décès
Libéral	- (1)	Sécurité sociale des Indépendants (CSS, art. L. 623-2)	CNAVPL / sections professionnelles (2) (CSS, art. L. 661-1, L. 644-1 et L. 644-2)
Avocat non salarié	- (1)	Sécurité sociale des Indépendants (CSS, art. L. 623-2)	CNBF (3) (CSS, art. L. 661-1, L. 723-1 et L. 723-14)

(1) Le régime de protection sociale des indépendants a été réformé à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, par son intégration au régime général. Le Régime Social des Indépendants (RSI) a été supprimé (L. n° 2017-1836, 30 déc. 2017, art. 15). Ils relèvent désormais de la sécurité sociale des indépendants gérée par un réseau délégué du régime général.

Le conjoint collaborateur est affilié et cotise en contrepartie de droits propres en matière de prise en charge de ses frais de santé, d'indemnités journalières en cas de maladie ou d'accident (seulement s'il a cotisé pendant au moins une année) et de droit à la formation professionnelle continue.

(2) Le conjoint collaborateur du professionnel libéral est affilié personnellement à la Caisse nationale vieillesse des professions libérales (CNAVPL) pour le régime de retraite de base et à la section professionnelle dont relève le chef d'entreprise pour les régimes complémentaires de retraite et invalidité-décès (CSS, art. L. 644-1 et L. 644-2).

Un régime d'assurance invalidité-décès obligatoire **pour les notaires** et leur conjoint collaborateur a été instauré à compter du **1<sup>er</sup> janvier 2017** (D. n° 2016-1991, 30 déc. 2016).

(3) Caisse Nationale des Barreaux Français.

**2990** Affilié personnellement à la Sécurité sociale pour les indépendants, le conjoint (ou partenaire) collaborateur verse, en contrepartie de droits propres, les cotisations sociales suivantes :

- **retraite de base et complémentaire ;**
- **invalidité-décès ;**
- **formation professionnelle continue.**

Le conjoint peut aussi souscrire une assurance volontaire accidents du travail maladies professionnelles auprès de la CPAM. La cotisation, à verser auprès de l'Urssaf, est calculée sur une base forfaitaire. Elle est déductible fiscalement.

En tant qu'**ayant droit du chef d'entreprise**, le conjoint (ou partenaire) collaborateur ne paye pas de cotisations mais bénéficie gratuitement des prestations suivantes :

- **prestations d'assurance maladie** (il bénéficie des remboursements de soins) et maternité ;
- **allocation forfaitaire de repos maternel et de l'indemnité de remplacement pour maternité** (lorsque le conjoint est remplacé par une personne salariée).

Il est également **exonéré des cotisations d'allocations familiales et des CSG-CRDS**.

**2991** Le conjoint (ou partenaire de PACS) ne bénéficie pas de l'assurance **chômage** ni d'**indemnités journalières** pour incapacité physique temporaire médicalement constatée.

Il a en revanche accès au plan d'épargne entreprise, à l'intéressement et à la validation des acquis de l'expérience.

### a) Cotisations du conjoint collaborateur

**2992** Concernant la retraite, le conjoint du chef d'entreprise est affilié au régime de retraite de base et complémentaire des indépendants. Il bénéficiera d'une retraite personnelle et complémentaire.

En matière de retraite de base, de retraite complémentaire et d'invalidité décès, il se voit appliquer les mêmes taux de cotisations que ceux du chef d'entreprise, mais l'assiette des cotisations diffère.

➤ La cotisation de **retraite de base** du conjoint (ou partenaire) est calculée, à sa demande :

- soit sur un revenu forfaitaire égal à 50 % de la limite supérieure de la première tranche de revenus (soit **50 % du PASS**) ;
- soit sur **25 % ou 50 % de l'assiette de l'assuré**, sans proratisation des tranches de revenus ;
- soit, avec l'accord de l'assuré, sur **25 % ou 50 % de l'assiette de l'assuré, avec réduction de cette dernière**. Dans ce cas, les limites des deux tranches sont réduites dans cette proportion pour le professionnel libéral (CSS, art. D. 642-5-2).

➤ Les cotisations de **retraite complémentaire** et d'**invalidité-décès** sont égales à 25 % ou 50 % de celles de l'assuré, selon le choix retenu (D. n° 2011-699, 20 juin 2011 : JO 22 juin 2011).

**2993** Le choix pour l'assiette retenue pour le calcul des cotisations est effectué par le conjoint par écrit au plus tard **60 jours** suivant l'envoi de l'avis d'affiliation et avant tout versement de cotisations.

Cette demande est contresignée du professionnel libéral si ce choix est celui du revenu partagé (3<sup>e</sup> option).

Si aucun choix n'est effectué, les cotisations de retraite de base sont calculées sur le revenu forfaitaire, et celles de retraite complémentaire et invalidité-décès sont égales à 25 % de celles de l'assuré.

**IMPORTANT** L'option pour l'assiette produit ses effets pour les cotisations dues au titre de l'année du début d'activité et des deux années civiles suivantes.

Sauf demande écrite avant le 1<sup>er</sup> décembre de la 3<sup>e</sup> année, il est reconduit pour une nouvelle durée de 3 ans renouvelables.

**2994** Le conjoint bénéficie d'un droit à la **formation professionnelle continue**. À ce titre, la cotisation de l'assuré est portée de 0,25 % à 0,34 % du plafond de la sécurité sociale en vigueur l'année précédente.

**2995 Cas particulier des conjoints collaborateur d'avocat** – S'agissant du conjoint d'un avocat non salarié :

- en matière de **retraite de base**, il est redevable, comme l'avocat, d'une cotisation forfaitaire et d'une cotisation proportionnelle, exigibles et payables dans les mêmes conditions et délais que celles de l'avocat. Selon son option, ces deux cotisations seront égales à 25 % ou 50 % de celles de l'assuré (CSS, art. L. 723-5 et R. 723-63) ;
- en matière de **retraite complémentaire**, le conjoint collaborateur peut choisir une assiette égale à 25 % ou à 50 % du revenu servant d'assiette à la cotisation de retraite complémentaire de l'avocat, ce pourcentage pouvant être déduit, avec l'accord de l'avocat, de son assiette (CSS, L. 723-15).
- en matière de **invalidité-décès**, la cotisation du conjoint est forfaitaire, égale à 25 % ou 50 % de la cotisation forfaitaire obligatoire de l'avocat (CSS, art. R. 723-19-1).

Chacune des options est opérée par le conjoint collaborateur et communiquée par écrit à la CNBF au plus tard 2 mois avant la date limite de paiement de la première échéance de cotisations suivant le début de son activité. Si aucun choix n'est effectué, la cotisation est égale à 25 % de celle due par l'avocat (CSS, art. R. 723-64 ; CSS, L. 723-15 ; CSS, art. R. 723-19-2).

La durée d'application de la méthode de calcul des cotisations du conjoint collaborateur de l'avocat non-salarié est de **trois années civiles** (incluse celle au cours de laquelle le conjoint a démarré son activité). Le conjoint peut modifier son choix à condition d'en formuler la demande au plus tard le 1<sup>er</sup> décembre de la dernière année civile de validité de l'option. À défaut, l'option est reconduite pour les trois années civiles suivantes.

**2996 Cotisations dans les micro-entreprises** – En principe, les cotisations du conjoint collaborateur du micro-entrepreneur exerçant une activité libérale sont calculées, au taux normal, selon les mêmes options d'assiette que le conjoint d'un assuré non soumis au régime micro-social.

Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, il peut toutefois demander son propre rattachement au régime micro-social afin que ses cotisations soient calculées sur une assiette spécifique (CSS, art. L. 133-6-8, IV).

Elles sont calculées mensuellement ou trimestriellement, en appliquant le taux du prélèvement social libératoire du régime micro-social, à une assiette correspondant à 46 % de l'un des deux montants suivants, selon sa demande (CSS, art. D. 131-5-2) :

- soit les **recettes** du travailleur indépendant micro-entrepreneur ;
  - soit le rapport entre le tiers du plafond annuel de la sécurité sociale (soit 13 508 € en 2019 pour un plafond annuel de 40 524 €) et le taux d'abattement de 34 % pour les prestations de services (soit en 2019 : 13 508 € / 34 % = 39 729 €).
- Soit une assiette forfaitaire égale, en 2019, à 18 275 € (39 729 € x 46 %).

**2997 Rachat** – S'il est âgé de moins de 67 ans, le conjoint collaborateur peut racheter, **jusqu'au 31 décembre 2020, 6 années de cotisations de retraite**, à condition que sa pension de retraite de non-salarié ne soit pas liquidée (Circ. RSI n° 2014-002, 20 févr. 2014) (CSS, art. L. 642-2-2 et R. 643-11-1 à R. 643-11-7 ; et pour le conjoint de l'avocat : CSS, L. 723-5 et R. 723-67 à R. 723-67-6).

Il n'est pas nécessaire qu'il ait la qualité de conjoint collaborateur à la date de sa demande de rachat.

La demande est adressée au régime de retraite d'affiliation et doit notamment comporter les pièces permettant de démontrer sa participation directe et effective à l'activité de l'entreprise libérale au cours des périodes concernées, au moyen d'une déclaration au CFE mentionnant le fait d'être conjoint collaborateur, ou d'attestations de deux témoins.

Le **montant du versement** correspondant au rachat d'un trimestre est fixé en tenant compte :

- de l'âge de l'intéressé à la date de sa demande ;
- de la moyenne annuelle de ses salaires et revenus non-salariés au cours des 3 dernières années ;
- de l'option de versement choisie (pour atténuer le taux de la décote, ou pour atténuer ce taux et allonger la durée d'assurance) ;
- du coefficient d'actualisation décroissant appliqué en fonction de l'âge.

Si le versement porte sur un seul trimestre, le demandeur règle en une seule fois. Sinon, il peut régler en une seule fois ou de façon échelonnée moyennant une majoration.

**2998 Assurance volontaire** – Le conjoint collaborateur qui ne remplit plus les conditions pour être affilié à ce titre (cessation d'activité, divorce, décès de l'assuré...) a la possibilité d'adhérer volontairement à l'**assurance retraite et invalidité-décès** des professions non salariées non agricoles (CSS, art. L. 742-6, 5°).

Il doit pour cela remplir les conditions suivantes :

- ne pas pouvoir prétendre en raison de son âge à des prestations vieillesse ;
- ne pas exercer une activité entraînant son assujettissement à un régime social obligatoire.

Son adhésion volontaire se fait alors selon les modalités suivantes : la demande doit être adressée à la caisse où il était affilié en tant que cotisant obligatoire dans les **6 mois** suivant sa date de radiation. Elle prend effet

à compter du 1<sup>er</sup> jour du trimestre civil qui suit sa demande ou, s'il le souhaite, de la date de sa radiation (CSS, art. L. 742-6 et s.).

**Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2015**, le conjoint collaborateur peut par ailleurs adhérer et cotiser à l'assurance volontaire du régime général au titre des **accidents du travail et maladies professionnelles** (CSS, art. R. 743-2).

Dans ce cas, il cotise sur une assiette forfaitaire, équivalente au salaire annuel minimum servant au calcul des rentes des ayants droit des victimes d'accidents (CSS, art. L. 434-16).

## b) Prestations du conjoint collaborateur

**2999 Maladie** – Le conjoint collaborateur est l'**ayant droit** de son conjoint en matière de prestation en nature au titre de la maladie.

Il peut toutefois, s'il en fait la demande, bénéficier de la prise en charge à titre personnel de ses frais de santé au titre de sa résidence stable et régulière en France, dans le cadre de la **protection maladie universelle (PUMA)** (CSS, art. L. 160-1 et L. 160-5).

Lors de sa demande, il doit alors justifier qu'il réside en France de manière ininterrompue depuis plus de 3 mois (CSS, art. D. 160-2).

**Remarque** S'agissant des **indemnités journalières**, rappelons que le conjoint collaborateur d'un professionnel libéral ne peut y prétendre (contrairement aux conjoints de commerçants ou d'artisans).

## 3000 Maternité - paternité - adoption

Pour les **arrêts prescrits à effet du 1<sup>er</sup> janvier 2018**, les conditions d'attribution des prestations maternité en espèces ont été modifiées. Il faut désormais :

- que le conjoint justifie de **10 mois d'affiliation** au titre d'une activité non salariée à la date présumée de l'accouchement ou de l'adoption
- et qu'il soit à jour dans le paiement de ses cotisations maternité exigibles au cours de l'année civile précédente ou respecter un plan d'apurement des cotisations restant dues (CSS, art. D. 613-13-1 mod. D. n° 2017-612, 24 avr. 2017, art. 1<sup>er</sup>).

La **conjointe collaboratrice** de l'assuré bénéficie en cas de maternité :

- d'une **allocation de repos maternel** dont le montant est égal au plafond mensuel de la sécurité sociale (soit 3 377 € en 2019).
  - En cas d'adoption, elle est réduite de moitié (CSS, art. L. 623-2 et D. 613-4-1) ;
- d'une **indemnité de remplacement** servie si l'intéressée cesse toute activité pendant au moins 7 jours et se fait remplacer par du personnel salarié dans les travaux professionnels ou ménagers qu'elle effectue habituellement (CSS, art. L. 623-2).

Le congé maternité, d'une durée d'au moins 7 jours, débute 6 semaines avant la date présumée de l'accouchement, et se termine 10 semaines après celui-ci (CSS, art. D. 613-6, 1°). En cas d'adoption, le congé doit se situer après l'arrivée de l'enfant au foyer et est réduit de moitié (CSS, art. D. 613-6, 2°).

Le conjoint collaborateur de la mère peut également bénéficier de l'allocation de remplacement s'il remplit les conditions et interrompt son activité pendant au plus **11 jours consécutifs** dans les 4 mois qui suivent la naissance ou l'arrivée de l'enfant au foyer (CSS, art. L. 623-1 et D. 613-6, 3°).

**Remarque** Concernant les montants servis dans ce cadre : V. **2508** et s.

**3001 Invalidité-décès** – Le conjoint ou partenaire collaborateur bénéficie des prestations invalidité et décès, dont le montant varie selon la section professionnelle à laquelle il est affilié en fonction de la profession de l'assuré.

Selon la fraction retenue par le conjoint pour ses cotisations (V. **2992**), les prestations seront égales à 25 % ou 50 % de celles prévues pour le professionnel libéral (CSS, art. L. 644-2 ; D. n° 2011-699, 20 juin 2011).

**Remarque** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2017, un régime d'assurance invalidité-décès obligatoire pour les **notaires** et leur conjoint collaborateur a été instauré (D. n° 2016-1991, 30 déc. 2016).

**3002 Retraite** – Les retraites de base et complémentaires du conjoint (ou partenaire) collaborateur sont liquidées selon les règles applicables dans le régime social d'affiliation.

**Remarque** Concernant le conjoint de l'avocat, elle est égale au quart ou à la moitié des prestations prévues pour l'assuré, au prorata de sa durée d'assurance auprès de la CNBF (CSS, art. R. 723-66).

## 2° Au plan fiscal

**3003** Les **cotisations** obligatoires aux régimes de base et les cotisations complémentaires d'assurance vieillesse versées par le conjoint (ou partenaire de PACS) sont déductibles du bénéfice de l'entreprise libérale (CGI, art. 154 bis).

Il en est de même des **rachats de cotisations d'assurance vieillesse**.



**3004** Les cotisations et primes versées dans le cadre des contrats d'assurance de groupe « **Madelin** » ou des **régimes facultatifs** mis en place par les caisses de sécurité sociale sont également déductibles du résultat de l'entreprise libérale sous les mêmes conditions et limites que celles applicables au professionnel lui-même.

**3005** Les frais de **formation professionnelle** exposés par le conjoint qui collabore à l'activité du contribuable peuvent être admis en déduction sous les conditions suivantes (BOI-BNC-BASE-40-60-10, n° 140, 5 juill. 2017) :

- le conjoint doit collaborer effectivement et exclusivement à l'exercice de l'activité libérale ;
- les frais de formation professionnelle du conjoint collaborateur doivent avoir un rapport direct avec l'activité de collaboration et être exposés dans l'intérêt direct de la profession libérale.

Ainsi, un médecin dont l'épouse assure la réception des patients et la tenue de la comptabilité peut déduire les frais d'un stage de secrétariat médical suivi par celle-ci. En revanche, les frais de participation de son épouse à des congrès médicaux ne sont pas admis en déduction dès lors que ces congrès n'ont pas un rapport direct avec l'activité qu'elle exerce au sein du cabinet médical (RM Sergheraert, n° 30114, JO. déb. AN du 21 nov. 1983, p. 5009).

## III. Conjoint salarié

### A. – CONDITIONS DE L'OPTION

**3006** Comme pour n'importe quel salarié, l'entreprise libérale doit établir pour l'époux, le partenaire de PACS ou le concubin, un contrat de travail et des fiches de paie mensuelles.

L'entreprise doit lui verser un salaire correspondant à sa catégorie professionnelle ou, s'il n'exerce dans l'entreprise que des activités diverses ou une activité non définie par une convention collective, un salaire égal au minimum au SMIC.

**3007** Le conjoint salarié exerce son activité sous le contrôle du chef d'entreprise avec lequel un **lien de subordination** doit exister.

Il ne dispose d'aucun pouvoir particulier en ce qui concerne la gestion de l'entreprise libérale.

### B. – CONSÉQUENCES DE L'OPTION

#### 1° Au plan social

**3008** Le conjoint marié, partenaire de PACS ou concubin jouit des mêmes droits et obligations que tout salarié : cotisations et prestations maladie, maternité, retraite, invalidité, décès, accidents du travail, maladies professionnelles et chômage.

Ses cotisations sociales sont calculées sur sa fiche de paie selon les mêmes taux et modalités que n'importe quel autre salarié.

#### 2° Au plan fiscal

**3009** Le salaire du conjoint, du partenaire de PACS ou du concubin est déductible du bénéfice non commercial du professionnel libéral s'il remplit les conditions suivantes :

- le salaire doit correspondre à l'exercice d'un **travail effectif**, c'est-à-dire une participation effective à l'activité libérale ;
- son **montant n'est pas excessif** au regard du travail effectué ;
- le salaire doit avoir donné lieu au **versement des cotisations** prévues pour la sécurité sociale, des allocations familiales et des autres prélèvements sociaux en vigueur.

À compter de l'imposition des revenus de 2018, la déduction du salaire du conjoint est **intégralement déductible**, quel que soit le régime matrimonial du couple et l'adhésion ou non du professionnel libéral à une association de gestion agréée (Loi 2018-1317 du 28 décembre 2018 art. 60).

Jusqu'à l'imposition des revenus de 2017, une limitation était prévue pour les couples mariés lorsque le professionnel libéral **exerçait individuellement** ou au sein d'une **société de personnes** relevant des articles 8 et 8 ter du CGI (CGI, art. 154).

Était ainsi visé le professionnel exerçant en son nom propre (entreprise individuelle ou EURL) ou en société (EURL, SARL de famille ayant opté pour l'impôt sur le revenu, SAS ayant opté pour le même régime, sociétés civiles).

Le salaire versé au **conjoint** était alors déductible selon les modalités suivantes :

- il pouvait être **déduit intégralement** (quel que soit son régime matrimonial) dès lors que le professionnel était adhérent d'une **association de gestion agréée**, pendant toute la durée de l'année au titre de laquelle la déduction était pratiquée, ou si le couple était marié sous un **régime de séparation de biens** ;

– il n'était déductible que dans la limite de 17 500 € par an lorsque le professionnel n'était pas adhérent d'une association agréée et que les époux avaient adopté un régime de communauté ou de participation aux acquêts (BOI-BIC-CHG-40-50-10, § 270, 5 juill. 2017).

**3010** Le conjoint, partenaire de PACS ou concubin percevant un salaire sera soumis à l'**impôt sur le revenu des personnes physiques** sur sa rémunération dans la catégorie des traitements et salaires dans les conditions de droit commun (application d'un abattement de 10 % pour frais professionnels ou option pour la déduction des frais réels, et imposition du salaire net selon le barème progressif de l'impôt sur le revenu).

## IV. Conjoint associé

**3011** Le conjoint qui, tout en étant associé de la société, **participe de manière régulière à l'activité libérale** est obligatoirement affilié au même régime social que son conjoint.

Le statut de conjoint associé peut être choisi si le conjoint prend part à la création de l'entreprise (idée commune du couple), s'il souhaite diriger l'entreprise avec son conjoint, et bien entendu s'il est en mesure de financer les apports à la société justifiant les parts sociales lui donnant la qualité d'associé.

Ce statut présente les inconvénients suivants pour le conjoint associé : engagement de sa responsabilité financière (plafonnée toutefois au montant de son apport dans les sociétés à responsabilité limitée, SARL ou SAS), risque de blocage de la société en cas de séparation du couple.

**Remarque** Si le conjoint associé exerce une fonction de direction au sein de la société, il peut être condamné à combler le passif de la société s'il a commis des fautes de gestion.

### A. – CONDITIONS

**3012** La qualité d'associé ne peut être reconnue que sous les conditions suivantes :

- l'entreprise libérale doit être exploitée en **société** (SNC, SARL, SELARL ou SAS) dont le conjoint (partenaire ou concubin) est dirigeant ;
  - Le statut d'associé ne peut être revendiqué dans une entreprise individuelle ou une société à associé unique.
- le conjoint (partenaire ou concubin) doit personnellement détenir une **participation au capital social** de la société :
  - soit en réalisant un **apport personnel**,
    - L'apport peut être réalisé en numéraire (somme d'argent), en nature (apport d'un bien corporel (immeuble, matériel) ou incorporel (brevet, marque, logiciel), ou en industrie (le conjoint apporte sa force de travail, une compétence spécifique, une expérience).
  - soit en **revendiquant la qualité d'associé**, si le conjoint est marié sous le régime de la communauté légale et si l'apport a été réalisé avec un bien commun ; soit au titre de l'apport par un partenaire de PACS avec un bien indivis,
  - soit en rachetant des parts à son conjoint.
- le conjoint du dirigeant participe effectivement de manière habituelle et professionnelle à l'activité.

**3013** Le conjoint associé, contrairement au conjoint collaborateur, peut exercer une activité salariée en dehors de l'entreprise sans que cela ne remette en cause son statut. Il peut également cumuler un **contrat de travail** au sein de l'entreprise libérale et être rémunéré à ce titre.

**3014** En tant qu'associé, il disposera de pouvoirs importants au sein de l'entreprise :

- il aura des **droits de vote** à hauteur de sa participation dans le capital de la société qui lui permettront d'être présent aux assemblées générales de la société (approbation des comptes annuels, affectation du résultat, décisions extraordinaires) ;
- il disposera également de **droits financiers** (notamment le droit aux dividendes si les résultats de l'entreprise libérale le permettent) ;
- il **engagera sa responsabilité** à hauteur de son apport, voire au-delà selon la forme juridique adoptée par la société.

### B. – CONSÉQUENCES DE L'OPTION

#### 1° Au plan social

**3015** Le conjoint associé est obligatoirement affilié personnellement au même régime social que son conjoint ou partenaire de PACS, qu'il soit rémunéré ou non, pour toute sa protection sociale obligatoire.

Il jouit alors des mêmes droits et obligations que le chef d'entreprise pour sa couverture sociale (cotisations et prestations maladie, indemnités journalières, maternité, retraites de base et complémentaire, invalidité, décès, allocations familiales, CSG - CRDS, formation professionnelle).

**3016** Le conjoint associé sera affilié à l'un des deux régimes suivants :

- Affiliation obligatoire à la **Sécurité sociale pour les indépendants** lorsque le chef d'entreprise est lui-même rattaché (cas du gérant majoritaire de SARL ou de SELARL) ou lorsqu'il est associé dans une SNC.
- Le conjoint versera ses cotisations sociales :
  - à l'**URSSAF** (maladie-maternité, allocations familiales, CSG-CRDS et contribution à la formation professionnelle),
  - auprès d'un **organisme de retraite** pour les cotisation vieillesse et invalidité décès (CNAVPL ou CNBF pour les conjoints d'avocat).
- Les cotisations sont calculées sur la **base du revenu professionnel** dans l'entreprise (rémunération en tant qu'associé, revenu d'activité non salariée dans les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés ou quote-part dans les bénéficiaires de la société relevant de l'impôt sur le revenu) selon les mêmes taux de cotisations et les mêmes modalités de paiement que pour les cotisations du chef d'entreprise.
- Le revenu d'activité est à établir dans la **déclaration sociale des indépendants (DSI)**.
- Si le conjoint associé n'est pas rémunéré, il cotise sur la base des cotisations sociales minimales obligatoires (maladie, retraite de base et retraite complémentaire).

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, le **RSI est supprimé** et les indépendants sont rattachés à la Sécurité sociale gérée par les agences de sécurité sociale pour les indépendants.

- Affiliation au **régime général de la Sécurité sociale** si le chef d'entreprise y est rattaché (cas du gérant minoritaire ou égalitaire de SARL ou de SELARL) et si le conjoint associé est rémunéré en tant que salarié (il doit donc se trouver dans une situation de subordination vis-à-vis de son employeur et percevoir une rémunération conforme à l'emploi qu'il occupe).
- Comme tout salarié, le conjoint bénéficie de l'ensemble des prestations du régime général (maladie, maternité, retraite, accident du travail, formation professionnelle, ...).

## 2° Au plan fiscal

**3017** Si la société relève de l'impôt sur le revenu - L'associé d'une société relevant de l'impôt sur le revenu est imposable sur sa quote-part dans les résultats de la société (que celle-ci lui soit ou non versée).

Il sera personnellement soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des **bénéficiaires non commerciaux**.

**3018** Si la société est soumise à l'impôt sur les sociétés - Lorsque le conjoint a opté pour le statut d'associé d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés, sa fiscalité sera la suivante.

Il percevra des revenus ayant la nature de **dividendes** qui seront soumis :

- au **prélèvement forfaitaire unique de 12,8 %** dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers (la société distributrice aura retenu un prélèvement non libératoire de 12,8 % du dividende brut au moment de la mise en paiement du dividende) ;
- et aux **prélèvements sociaux au taux de 17,2 %** (également précomptés par la société lors de la mise en distribution du dividende) ou aux **cotisations sociales des travailleurs indépendants**.
- Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013, la part des dividendes perçus par le travailleur non salarié (gérant majoritaire de SARL, associé unique d'EURL, associé de SNC), son conjoint, son partenaire de PACS ou ses enfants mineurs, qui exerce leur activité dans une société relevant de l'impôt sur les sociétés, est soumise à cotisations sociales pour la fraction supérieure à 10 % du capital social, des primes d'émission et des sommes versées en compte-courant détenus par le travailleur indépendant.
- Pour plus de détails sur l'assujettissement aux cotisations sociales, V. Circulaire RSI n° 2014/001 14 fév. 2014.

La loi de finances pour 2018 a modifié les modalités d'imposition des dividendes versés par les sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés pour les **sommes perçues à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018**.

Auparavant, les dividendes étaient soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu (taux progressif de 0 % à 45 %) après application d'un abattement de 40 % sur le montant du dividende.

Désormais, le **prélèvement forfaitaire s'applique** (taux global de 30 % prélèvements sociaux inclus) sans application de l'abattement de 40 %. Le contribuable a la possibilité d'opter, s'il y a intérêt, pour la soumission de l'ensemble de ses revenus de capitaux mobiliers de l'année (dividendes, intérêts et plus-values de cessions de titres) pour l'application du barème progressif de l'impôt sur le revenu. Dans ce cas, le dividende imposable sera minoré de l'abattement de 40 % comme auparavant.

## V. Synthèse

**3019** Nous présentons ci-après la synthèse des différentes options offertes au conjoint du professionnel libéral.

	Forme juridique	Conjoint collaborateur	Conjoint salarié	Conjoint associé
Entreprises individuelles	Entreprise individuelle	X	X	
	EIRL		X	
Sociétés	EURL	X (≤20 salariés - gérant associé unique)	X	
	SARL	X (≤20 salariés - gérant associé majoritaire)	X	X
	SELARL	X (≤20 salariés - gérant associé majoritaire)	X	X
	SNC		X	X
	SA		X	X
	SAS		X	X
	SASU			X

# Local professionnel

## I. Bail professionnel

### ■ Sources

L. n° 86-1290, 23 déc.1986, art. 57 A et 57 B ; L. n° 2014-626, 18 juin 2014

**3020** Les baux portant sur des locaux affectés à un usage professionnel ne sont pas soumis à une réglementation complète et spécifique comme en matière de baux commerciaux ou de baux à usage d'habitation. La loi impose seulement qu'ils soient **rédigés par écrit** et que soit établi un **état des lieux**. La loi fixe également une **durée** minimale du bail professionnel ainsi que la durée du préavis à respecter pour y mettre fin. Pour le reste, les baux professionnels sont soumis aux dispositions du code civil et à la volonté des parties. Il n'existe pas non plus de définition légale du bail professionnel. La doctrine s'accorde à considérer que le « bail professionnel » vise essentiellement les professionnels libéraux qui exercent dans le local leur activité professionnelle.

**Remarque** Le bail professionnel a un statut moins protecteur que le **bail commercial**. Les parties peuvent décider de soumettre volontairement leur bail à ce statut ce qui entraînera l'application de l'ensemble des dispositions du Code de commerce régissant les baux commerciaux (L. n° 86-1290, art. 57 A).

### A. – CONDITIONS LÉGALES

**3021** Quelques règles d'ordre public existent en matière de baux professionnels (L. n° 86-1290, art. 57 A) :

- le bail doit avoir une **durée** d'au moins six ans,
- il doit être établi par **écrit**,
- le locataire peut à tout moment notifier au bailleur son intention de quitter les locaux en respectant un **délai de préavis** de six mois,
- au terme fixé par le bail, le contrat est **reconduit tacitement** pour la même durée à moins que l'une ou l'autre des parties n'ait notifié, moyennant un préavis de six mois, son intention de ne pas renouveler le bail à son expiration.

**IMPORTANT** Si le bail est à usage mixte (usage professionnel et d'habitation), le contrat sera régi par la loi du 6 juillet 1989 dont la plupart des dispositions sont d'ordre public (V. **3032**).  
Si le bail est à usage mixte d'habitation et commercial, industriel ou artisanal, il est en principe régi par le statut des baux commerciaux.

**3022 Durée du bail** – Elle ne peut pas être inférieure à **six ans**, mais elle peut être supérieure. Toute clause prévoyant une durée inférieure est nulle, et lui sera substituée la durée légale de six ans.

**Remarque** Les baux conclus pour une durée supérieure à **douze ans** doivent être publiés au Bureau des Hypothèques et nécessitent qu'ils soient établis par acte authentique (D. n° 55-22, 4 janv. 1955, art. 4 et 28).

**3023 Nécessité d'un état des lieux** – Au moment de chaque prise de possession des locaux par un locataire et lors de leur restitution, un **état des lieux** doit être établi de façon contradictoire et à l'amiable par les parties ou par un tiers mandaté par elles, et joint au contrat de location.

Si l'état des lieux ne peut pas être établi dans ces conditions, il est établi par un huissier de justice, à l'initiative de la partie la plus diligente, à frais partagés par moitié entre le bailleur et le locataire (L. n° 86-1290, 23 déc. 1986, telle que modifiée par L. n° 2014-626, 18 juin 2014 dite « Loi Pinel »).

**Remarque** Pour les baux conclus avant le **20 juin 2014**, un état des lieux ne doit être établi en fin de bail que si un état des lieux avait été effectué au moment de la prise de possession.

**3024 Obligation d'établir un bail écrit** – La loi impose la rédaction d'un bail écrit. Cet écrit peut être établi sous seing privé ou par acte authentique.

Pour les baux supérieurs à douze ans : V. **3022**.

**3025 Congé** – Seul le locataire a la possibilité de donner congé pendant la durée du bail, en respectant un délai de **préavis de six mois**, cette règle étant d'ordre public.

Toute clause limitant ou excluant cette faculté de donner congé pendant la durée du bail est réputée nulle et non écrite.

**IMPORTANT** La lettre de congé doit être notifiée au bailleur par lettre recommandée avec avis de réception, ou par acte d'huissier.

Quant au bailleur, il ne peut, pour sa part, donner congé qu'à l'**expiration du bail**.

Si le bailleur ou le locataire ne souhaite pas renouveler le contrat à son expiration, il doit le notifier à l'autre partie avec un préavis de six mois, sans avoir à apporter de justification particulière et sans contrepartie financière.

**Remarque** Sur la possibilité de résilier le bail en cas d'inexécution par l'une des parties de ses **obligations contractuelles** : V. **3031**.

## B. – LIBERTÉ CONTRACTUELLE POUR LES AUTRES CLAUSES DU BAIL

**3026 Fixation du loyer** – Le loyer peut être **fixé librement** entre les parties.

Rien n'interdit au bailleur de percevoir un droit d'entrée pas-de-porte, en contrepartie, par exemple, d'une durée du bail plus longue que la durée légale de six ans.

Les parties peuvent convenir d'une **indexation du loyer**.

Il n'y a aucune obligation quant à la **périodicité** de la révision du loyer (annuelle, trimestrielle). En revanche les parties ne sont pas libres quant au **choix de l'index** (C. monét. fin., art. L. 112-2).

Pour les professions libérales exerçant leur activité dans des immeubles à usage de bureau, l'index sera l'Indice des Loyers des Activités Tertiaires (**ILAT**) qui concerne les activités libérales et tertiaires (cabinets médicaux ou d'architecte, par exemple), la location de bureaux (pour des activités ni commerciales, ni artisanales) ou les entrepôts logistiques.

Pour plus de détails sur l'ILAT, voir le site de l'INSEE.

**Remarque** L'indice trimestriel du coût de la construction (ICC) ne peut plus être utilisé pour les baux conclus ou renouvelés depuis le 1<sup>er</sup> septembre 2014.

**3027 Charges locatives** – Les droits et obligations des parties sont librement fixés, comme dans un bail de droit commun.

En l'absence de réglementation particulière, la répartition des charges, notamment des impôts afférents aux locaux loués, est librement négociée entre les parties.

À défaut de clause particulière dans le bail, le bailleur doit effectuer les réparations nécessaires et maintenir le local en bon état, supporter les charges autres que locatives qui incombent au locataire (C. civ., art. 1719 et 1720).

**3028 Dépôt de garantie** – Les parties peuvent prévoir le versement d'un dépôt de garantie en vue de garantir la bonne exécution du bail.

Le dépôt est gratuit et non productif d'intérêts. Il est remboursé au locataire en fin de bail s'il a bien rempli l'ensemble de ses obligations contractuelles.

**3029 Cession et sous-location** – En l'absence de clause particulière, la cession du bail est libre, de même que la sous-location (C. civ., art. 1717).

Il est possible dans le bail d'interdire cette faculté ou de la subordonner à une autorisation préalable du bailleur ou à toute autre condition qu'il plaira à celui-ci de fixer.

La cession du droit au bail n'est opposable au bailleur que si elle lui est signifiée ou qu'il l'accepte (C. civ., art. 1690).

**3030 Travaux et réparations** – Bailleur et preneur peuvent décider librement de la manière dont se répartira entre eux la charge des travaux et des réparations.

À défaut de stipulation particulière, ce sont les règles du Code civil qui recevront application.

**IMPORTANT** Les contentieux entre bailleurs et locataires naissent le plus souvent à propos des travaux et réparations de l'immeuble.

Si, en la matière, le principe est la liberté des conventions, il importe que les parties soient clairement conscientes de la portée des clauses insérées dans le bail. Il est très dangereux pour le locataire de s'engager à prendre en charge toutes les réparations si l'immeuble est dans un état vétuste, ou d'accepter une clause d'exonération de la garantie des vices cachés.

**3031 Résiliation du bail** – La résiliation de plein droit du bail ne peut intervenir que si une clause résolutoire a été stipulée dans le bail.

À défaut, les infractions commises par l'une des parties ne pourront être sanctionnées que par le biais d'une action en résiliation de bail devant le juge (C. civ., art. 1224 à 1230, et 1741).

Sont de nature à justifier la résiliation pour **non-respect de ses obligations contractuelles** notamment : le non-paiement du loyer, la non-présentation de l'attestation d'assurance des locaux pris à bail, les abus de jouissance, l'inexécution de travaux par le bailleur privant le locataire d'une jouissance normale des locaux.

## II. Bail mixte

### 📖 Sources

L. n° 89-462, 6 juill. 1989 ; L. n° 2014-366, 24 mars 2014

**3032** Les baux à usage mixte sont des baux portant sur des locaux que le professionnel destine à la fois à un **usage professionnel et d'habitation**.

Il sont régis par la loi n° 89-462 du 6 juillet 1989 modifiée en dernier lieu par la loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 (« Loi Alur »). Le statut des baux mixtes est **plus protecteur que celui des baux professionnels**.

**3033** **Forme et contenu du contrat** – Le contrat de location doit nécessairement être **établi par écrit** et contenir un certain **nombre de clauses** permettant :

- l'identification des parties et du local loué,
- la date de prise d'effet et la durée du bail,
- la consistance et la destination des lieux,
- la désignation des locaux et équipements d'usage privatif,
- le cas échéant l'inventaire des équipements et accessoires de l'immeuble (quel que soit l'usage),
- le montant du loyer,
- le mode de règlement du loyer,
- ainsi que l'indice d'indexation et les règles de révision du loyer, le loyer de référence,
- le montant du dépôt de garantie.

Le contrat doit aussi indiquer le montant et la date de versement du **dernier loyer acquitté par le précédent locataire**, dès lors que ce dernier a quitté le logement moins de dix-huit mois avant la signature du bail, la nature et le **montant des travaux effectués** dans le logement depuis la fin du dernier contrat de location ou depuis le dernier renouvellement du bail.

**3034** Un **état des lieux** doit être annexé au contrat de bail.

Pour chaque pièce du logement, il doit faire la description précise de l'état des revêtements des sols, murs et plafonds, des équipements et des éléments du logement.

Depuis le 1<sup>er</sup> juin 2016, il est possible de compléter le descriptif de l'état des lieux par des **images**. Il est également permis aux parties de convenir de l'application d'une **grille de vétusté**, ceci dans le but de faciliter le calcul des éventuelles retenues sur le dépôt de garantie (D. n° 2016-382, 30 mars 2016).

**3035** Lorsque l'immeuble loué appartient à une copropriété, le bailleur doit communiquer au locataire les **extraits du règlement de copropriété** concernant la destination de l'immeuble, la jouissance et l'usage des parties privatives et communes et précisant la quote-part afférente aux lieux loués dans chacune des catégories de charges communes (L. n° 89-462, 6 juill. 1989, art. 3, al. 5).

**3036** **Durée du bail** – La durée minimale du bail dépend de la qualité du bailleur :

- bailleurs personnes physiques (y compris les indivisions et les sociétés civiles constituées dans un cadre familial) : **trois ans** ;
- autres bailleurs : **six ans**.

**Remarque** Le bail peut être conclu pour une durée inférieure à trois ans sans toutefois pouvoir être inférieure à un an, si le bailleur est une personne physique (ou assimilés) et qu'un événement justifie la reprise du local par le bailleur pour des motifs professionnels ou familiaux (L. n° 89-462, art. 11 et art. 13).

En outre, afin de favoriser la mobilité des locataires, la loi Elan a créé un « **bail mobilité** » d'une durée comprise entre un et dix mois et portant sur un **logement meublé** (L. n° 2018-1021, 23 nov. 2018, art. 107 : JO 24 nov. 2018).

Pour en bénéficier, le locataire doit justifier à la date de prise d'effet du bail : être en formation professionnelle, en études supérieures, en contrat d'apprentissage, en stage, en engagement volontaire dans le cadre d'un service civique (CSN, art. L 120-1, II), en **mutation professionnelle** ou en **mission temporaire** dans le cadre de son activité professionnelle.

Le contrat de location est conclu pour une durée comprise entre un et dix mois, non renouvelable et non reconductible. Le bail peut toutefois être prorogé une fois mais sans que la durée totale du bail ne dépasse dix mois. A la fin du bail, si les parties concluent un nouveau bail sur le même logement, le nouveau bail sera soumis aux dispositions des locations meublées à usage de résidence principale.

Le locataire peut à tout moment résilier le contrat en respectant un délai de **préavis d'un mois**.

**3037 Renouveaulement du bail** – Le locataire a droit au renouvellement de son bail à l'échéance.

Le bailleur ne peut quant à lui refuser de renouveler le bail en dehors de l'un des 3 cas suivants :

- motif légitime et sérieux, notamment en cas d'inexécution par le locataire d'une des obligations qui lui incombent ;
- vente du logement (le locataire dispose alors d'un droit de préemption sur le logement sauf en cas de vente entre parents jusqu'au quatrième degré inclus et à la condition que l'acquéreur occupe le logement pendant au moins deux ans) ;
- reprise du logement par le bailleur ou un proche (conjoint, concubin, partenaire de PACS, ascendant ou descendant). Le bailleur doit adresser sa lettre de congé au moins 6 mois avant la date anniversaire du bail (par lettre recommandée avec accusé de réception ou par acte d'huissier).

**3038 Loyer** – La fixation du loyer est en principe libre entre les parties.

La loi Alur de 2014 avait prévu un dispositif d'encadrement des loyers des locaux à usage d'habitation et à usage mixte dans les zones où le marché locatif est particulièrement tendu (L. n° 2014-366, 24 mars 2014). L'application effective du dispositif nécessitait l'adoption d'arrêtés préfectoraux qui n'ont été pris qu'à Paris et Lille (respectivement à compter des 1<sup>er</sup> août 2015 et 1<sup>er</sup> février 2017) mais deux jugements de tribunaux administratifs (confirmés en appel) ont annulé fin 2017 les arrêtés préfectoraux de ces deux villes.

Fin 2018, la loi Elan a réintroduit pour une durée de 5 ans un dispositif expérimental d'encadrement des loyers des logements occupés à titre de résidence principale, vides ou meublés (L. n° 2018-1021, art. 140, 23 nov. 2018 : JO 24 nov. 2018). L'entrée en vigueur de la loi est conditionnée par la publication d'un décret à venir.

Le dispositif s'applique, comme dans le cadre de la loi Alur, dans les zones d'urbanisation continue de plus de 50 000 habitants, dotées d'un Observatoire local des loyers, où il existe un déséquilibre marqué entre l'offre et la demande de logements, entraînant des difficultés sérieuses d'accès au logement, un niveau élevé des loyers et des prix d'acquisition des logements anciens. La liste des communes comprises dans ces zones a été fixée par décret (D. n° 2013-392 du 10 mai 2013).

Les 28 agglomérations concernées sont les suivantes (1 149 communes au total) : Ajaccio, Annecy, Arles, Bastia, Bayonne, Beauvais, Bordeaux, Draguignan, Fréjus, Genève-Annemasse, Grenoble, La Rochelle, La Teste-de-Buch - Arcachon, Lille, Lyon, Marseille - Aix-en-Provence, Meaux, Menton-Monaco, Montpellier, Nantes, Nice, Paris, Saint-Nazaire, Sète, Strasbourg, Thonon-les-Bains, Toulon, Toulouse.

Dans le cadre de la loi Elan, un dispositif d'encadrement des loyers peut être mis en place à la demande des EPCI compétents en matière d'habitat, de la commune de Paris, des établissements publics territoriaux de la métropole du Grand Paris, de la métropole de Lyon et de la métropole d'Aix-Marseille-Provence. Un décret déterminera alors le périmètre du territoire de la collectivité demandeuse sur lequel s'appliquera le dispositif. Un arrêté annuel du préfet fixera par catégorie de logements et par secteur géographique :

- un loyer de référence exprimé en euros par mètre carré de surface habitable, fixé par rapport aux données transmises par les Observatoires des loyers ;
- un loyer de référence majoré (égal au loyer de référence majoré de 20 %) ;
- et un loyer de référence minoré (égal au loyer de référence minoré de 30 %).

La Ville de Paris a fait savoir dès le 11 décembre 2018 qu'elle appliquerait le nouveau dispositif.

Dans les territoires où s'applique l'encadrement des loyers, le loyer de base d'un logement mis en location restera fixé librement par les parties, mais dans la limite du loyer de référence majoré en vigueur à la date de signature du bail.

Un complément de loyer peut être appliqué au loyer de référence majoré pour les logements présentant des caractéristiques de localisation ou de confort qui le justifient, par comparaison avec les logements de la même catégorie situés dans le même secteur géographique.

Parallèlement à l'encadrement des loyers, un dispositif d'encadrement annuel de l'évolution des loyers s'applique en zone tendue, dans les 28 agglomérations de métropole.

Dans ces zones, le loyer est librement fixé par le propriétaire seulement si le bien n'a jamais été loué (immeuble neuf ou première mise en location), n'a pas été habité depuis plus de 18 mois ou a fait l'objet de travaux importants (équivalents à la dernière année de loyers).

Dans les autres cas (renouvellement du bail, relocation moins de 18 mois avant le précédent contrat), le loyer est fixé en fonction du loyer appliqué à l'ancien locataire et revalorisé en fonction de l'indice de référence des loyers (IRL). Une augmentation de loyers supérieure n'est possible que sous des conditions drastiques.

**3039 Charges récupérables sur le locataire** – La liste des charges que le bailleur peut imputer au locataire est fixée par le décret n° 87-713 du 26 août 1987.

**3040 Révision annuelle du loyer** – Le loyer n'est pas révisable sauf si une clause d'indexation est expressément prévue dans le bail.

La date de révision est librement fixée entre les parties (date du contrat, 1<sup>er</sup> janvier).

**Remarque** La clause d'indexation retenue ne peut excéder celle résultant de la variation de l'indice de référence des loyers (IRL) publié par l'INSEE : V. <http://www.insee.fr>.

L'indice de référence est celui indiqué dans le contrat, ou à défaut le dernier indice publié.

**3041 Transmission du bail et sous-location** – La transmission du bail est possible en cas de décès du locataire au profit du conjoint, du partenaire lié par un PACS ou du concubin notoire, des ascendants et descendants, et aux personnes à charge.



La sous-location n'est possible qu'avec l'accord du bailleur, il en est de même de la cession du bail.

**3042 Résiliation anticipée** – Le locataire peut résilier le bail à tout moment en donnant congé par lettre recommandée avec accusé de réception, par acte d'huissier ou remise en main propre contre récépissé ou émargement en respectant un délai de préavis d'au moins **3 mois** (L. n° 89-462, art. 12 et art. 15, I).

Le préavis peut également être réduit à un mois dans le cadre du nouveau « bail mobilité » : V. **3036**.

**Remarque** Le préavis peut être réduit à un mois en cas d'obtention d'un premier emploi, de mutation professionnelle, de perte d'emploi ou de nouvel emploi consécutif à une perte d'emploi (L. n° 89-462, 6 juill. 1989, art. 15, I). Il est également réduit pour les locataires de logements situés dans les zones d'urbanisation continue de plus de 50 000 habitants (D. n° 2013-392 du 10 mai 2013).

### III. Autorisation des changements d'usage de locaux d'habitation

**3043** La transformation d'un local d'habitation en local professionnel nécessite une **démarche administrative préalable** et est soumise à **autorisation**.

Le législateur a ainsi entendu encadrer l'usage des locaux et leur affectation afin de **soutenir l'offre de logements** dans les zones en déséquilibre et d'éviter que les centres des grandes villes ne se transforment en quartiers d'affaires. À l'inverse aucune autorisation n'est nécessaire si le changement d'usage concerne la transformation de locaux commerciaux (bureaux notamment) en locaux d'habitation.

**IMPORTANT** L'autorisation de changement d'usage n'est pas requise lorsque l'activité professionnelle est exercée par l'occupant ayant sa résidence principale dans le local, et lorsqu'elle ne s'accompagne d'aucune réception de clientèle ni de marchandises.

**3044** L'autorisation de changement d'usage est obligatoire si les conditions suivantes sont remplies cumulativement :  
– le projet de transformation concerne un **local d'habitation**, c'est-à-dire toutes les catégories de logements et leurs annexes (y compris les logements-foyers, loges de gardien, chambres de service, logements de fonction, logements inclus dans un bail commercial et locaux meublés) ;  
– le logement est situé dans les départements des **Hauts-de-Seine (92)**, de la **Seine-Saint-Denis (93)** et du **Val-de-Marne (94)**, ou dans une **commune de plus de 200 000 habitants** (Bordeaux, Lille, Lyon, Marseille, Montpellier, Nantes, Nice, Strasbourg, Toulouse, Rennes), sauf dans les zones franches urbaines (CCH, art. L. 631-7).  
La procédure d'autorisation peut être étendue à d'autres communes par décision du préfet sur proposition du maire d'une commune de plus de 50 000 habitants notamment (CCH, art. L. 631-9).

**3045** L'autorisation accordée de changer l'usage d'un logement peut être assortie d'une **obligation de compensation** à la charge du propriétaire.

Celui-ci doit alors transformer concomitamment en habitation des locaux ayant un autre usage, pour une surface au moins équivalente à celle qu'il souhaite transformer en local professionnel, de sorte que la commune ne perde pas de mètres carrés de logements (CCH, art. L. 631-7-1).

**En pratique** Dans certaines villes où le déséquilibre entre l'habitat et les activités commerciales est trop important, il est impossible d'obtenir une autorisation de changement d'usage sans compensation (dans certains arrondissements de Paris notamment).

**3046** L'autorisation est accordée par le **maire** de la commune (ou à Paris, Lyon et Marseille, par le maire d'arrondissement).

**3047** En principe, l'autorisation de changement d'usage est accordée à **titre personnel**. Elle cesse de produire ses effets lorsqu'il est mis fin, à titre définitif, quel qu'en soit le motif, à l'exercice professionnel du bénéficiaire.

Toutefois, lorsque l'autorisation a été subordonnée à une **compensation** (V. **3045**), le titre est **attaché au local** et non à la personne (CCH, art. L. 631-7-1, al. 2).

**3048 Mise à jour de la valeur locative du local** – Le changement d'usage d'un local doit être déclaré à l'Administration fiscale afin que la valeur locative cadastrale servant de base à l'établissement de la taxe foncière soit mise à jour.

Le propriétaire doit, dans les 90 jours du changement, adressé à son service des impôts (bureau du cadastre) la déclaration « modèle IL ».

DÉCLARATION  
MODÈLE

IL



## IMPÔTS LOCAUX

CHANGEMENTS DE CONSISTANCE OU D'AFFECTATION  
DES PROPRIÉTÉS BÂTIES ET DES PROPRIÉTÉS NON BÂTIES

6704



N° 10517 \* 02

Formulaire obligatoire  
(art. 1406 du C.G.I.)

Service destinataire

### Cette DÉCLARATION

● concerne

(mettez une croix dans la case appropriée)

- une PROPRIÉTÉ BÂTIE  
(autre qu'un établissement industriel)
- un ÉTABLISSEMENT INDUSTRIEL
- une PROPRIÉTÉ NON BÂTIE

● doit être remise, ou adressée sous pli affranchi, au bureau du cadastre du lieu de situation de la propriété dans les 90 jours de la réalisation du changement.

RÉSERVÉ À L'ADMINISTRATION			
Section	Numéro du plan		
	Numéro	BT	PFC
Code			

### 1 BIEN AFFECTÉ PAR LE CHANGEMENT (Localisation, propriétaire, occupant)

DÉPARTEMENT : \_\_\_\_\_ COMMUNE : \_\_\_\_\_  
(et arrondissement, le cas échéant)

RUE ou LIEU-DIT : \_\_\_\_\_ N° : \_\_\_\_\_

Éventuellement : bâtiment \_\_\_\_\_ escalier \_\_\_\_\_ étage \_\_\_\_\_

---

PROPRIÉTAIRE

USUFRUITIER

(mettez une croix dans la case appropriée)

NOM et prénoms ou Raison sociale : \_\_\_\_\_  
(soulignez le prénom usuel)

ADRESSE (si elle est différente de celle du bien) : \_\_\_\_\_

---

OCCUPANT  
ou EXPLOITANT

NOM et prénoms ou Raison sociale : \_\_\_\_\_  
(si ce n'est pas le propriétaire) (soulignez le prénom usuel)

Activité exercée : \_\_\_\_\_

### 2 RENSEIGNEMENTS CONCERNANT LE CHANGEMENT

DATE DE RÉALISATION DÉFINITIVE DU CHANGEMENT : \_\_\_\_\_

NATURE DU CHANGEMENT – un seul changement par déclaration – (mettez une croix dans la case appropriée)

**A - Propriétés bâties autres que les établissements industriels**

1 - Démolition totale .....  Fin de la déclaration, signez au verso

2 - Démolition partielle .....

3 - Addition de construction à un local existant (local agrandi ou surélevé) .....  Complétez au verso le cadre 3

4 - Changement d'affectation (en tout ou en partie) .....   
Ex. : local commercial transformé en local d'habitation ou inversement.

**B - Établissements industriels**

5 - Démolition totale de l'établissement .....  Fin de la déclaration, signez au verso

6 - Affectation de la totalité de l'établissement à un usage autre qu'industriel .....

7 - Démolition totale ou partielle d'un local ou d'un bien imposable de l'établissement .....

8 - Construction d'un local (ou d'un bien passible de taxe foncière) dans l'établissement .....  Complétez au verso le cadre 3

9 - Addition de construction à un local existant .....

10 - Acquisition d'une immobilisation (local, terrain, etc.) accompagnée de son utilisation dans l'établissement .....

11 - Vente d'une immobilisation (local, terrain, etc.) accompagnée de la fin de son utilisation dans l'établissement .....

12 - Affectation à l'établissement de locaux, terrains ou biens précédemment utilisés à un usage non industriel .....

13 - Affectation à une activité autre qu'industrielle d'une partie de l'établissement .....

**NOTA.** - L'acquisition ou la vente d'un établissement industriel entier ne constitue pas un changement de consistance ; elle peut, cependant, s'accompagner d'un changement d'affectation (affectation à un usage autre qu'industriel) entraînant la nécessité, pour l'acquéreur, de rédiger une déclaration.

**C - Propriétés non bâties**

14 - Changement de nature de culture .....  Complétez au verso le cadre 4

15 - Changement de consistance (à préciser : alluvions, etc.) .....

3 PROPRIÉTÉS BATIES																
NATURE DU CHANGEMENT ← Portez dans cette case le numéro figurant AU RECTO (Ex. : démolition partielle d'une maison : 2)																
DÉCRIVEZ...	NATURE DES ÉLÉMENTS (Pièces, annexes, dépendances, magasins, etc.)	NOMBRE	SURFACE TOTALE (en m <sup>2</sup> )		BÂT.	ÉTAGE	AFFECTATION (habitation, profes- sionnelle, commerciale ou industrielle)	ÉTABLISSEMENTS INDUSTRIELS (1)		CONFORT-ÉQUIPEMENT (2)						
	1	2	3	4	5	6	7	Prix de revient (€)	Date d'entrée dans l'actif	8 9	10					
Démolition ou vente partielle [n° 2, 7, 11] ...la partie démolie ou vendue											(mettez une croix dans la case appropriée)					
Addition de construction [n° 3, 8, 9, 10] ...la partie ajoutée											Eau courante <input type="checkbox"/>					
Changement d'affectation [n° 4, 6, 12, 13] ...la partie concernée											Gas (Installation fixe) <input type="checkbox"/>					
1 - après changement											Electricité <input type="checkbox"/>					
											Touil-à-figout <input type="checkbox"/>					
											Chauffage central <input type="checkbox"/>					
											Vide-ordures <input type="checkbox"/>					
											Ascenseur <input type="checkbox"/>					
2 - avant changement											INSTALLATION SANITAIRE:					
											WC particuliers <input type="checkbox"/>					
											Bagnoires <input type="checkbox"/>					
											Receveurs de douche <input type="checkbox"/>					
											Lavabos et divans (étoirs exclus) <input type="checkbox"/>					
SURFACE TOTALE DES ÉLÉMENTS CI-DESSUS			→													
							(1) Les colonnes 8 et 9 concernent seulement les établissements industriels dont le propriétaire relève de plein droit du régime de bénéfice réel ou du réel simplifié (déclarés à produire ainsi en deux exemplaires).									
							(2) La colonne 10 ne concerne pas les établissements industriels visés au (1) ci-dessus.									
OBSERVATIONS							MATÉRIEAUX UTILISÉS									
							pour les gros murs									
							pour la toiture									



# Procédures collectives

## Sources

L. n° 2005-845, 26 juill. 2005 ; L. n° 2016-1547, 18 nov. 2016

## I. Procédures offertes aux professions libérales

**3049** La loi relative à la sauvegarde des entreprises a étendu le champ d'application des **procédures de prévention et de traitement de difficultés** des entreprises aux professions libérales à compter 1<sup>er</sup> janvier 2006 (L. n° 2005-845, 26 juill. 2005).

Les procédures collectives s'appliquent ainsi à « toute personne physique exerçant une **activité professionnelle indépendante** y compris une profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé » (C. com. art. L 620-2, art. L 631-2 et art. L 640-2).

Les professionnels libéraux bénéficient de solutions de prévention et de règlement des difficultés de leur cabinet, que celles-ci soient définitives ou temporaires, dans un cadre judiciaire défini.

La procédure de prévention et de règlement des difficultés des entreprises était offerte aux commerçants depuis 1967.

**3050** Les procédures applicables sont les suivantes :

Procédure applicable	Difficulté rencontrée par le professionnel libéral	Disposition du code de commerce
Mandat ad hoc	Régler une difficulté circonscrite	Article L 611-3
Conciliation	Anticiper les difficultés avant la cessation des paiements, ou si celle-ci est née depuis moins de 45 jours	Article L 611-5 et s.
Sauvegarde	Le professionnel rencontre des difficultés qu'il ne peut surmonter et qui pourraient le conduire à la cessation des paiements	Article L 620-1 et s.
Redressement judiciaire	Le professionnel est en cessation des paiements mais conserve des possibilités de redressement	Article L 631-1 et s.
Liquidation judiciaire	Le professionnel est en cessation des paiements sans possibilité de redressement	Article L 640-1 et s.

### A. – MANDAT AD HOC

#### Sources

C. com., art. L. 611-3

**3051** Le professionnel libéral qui rencontre une **difficulté quelconque** peut demander au Président du Tribunal de Grande Instance (TGI) la désignation d'un mandataire ad hoc dont il définira la mission. Cette procédure ne peut s'inscrire que dans le traitement de **difficultés non déterminantes** pour la situation de l'entreprise. Le professionnel peut proposer le nom d'un mandataire ad hoc au Président du TGI lors du dépôt de sa demande : il peut s'agir d'un confrère, même retraité, un membre de l'Ordre ou de l'autorité professionnelle dont il relève.

**3052** La décision de désignation du Président du TGI sera communiquée aux **commissaires aux comptes** (s'il en est).

En revanche, le professionnel n'est pas tenu d'informer le **comité d'entreprise** ou, à défaut, les **délégués du personnel** de la désignation (Précision apportée par L. n° 2016-1547, art. 99, 18 nov. 2016 codifiée à l'article L. 611-3 du Code de commerce).

Hormis cette formalité, la procédure est discrète puisqu'il y a une absence totale de publicité. Elle est relativement souple, et n'est **pas limitée dans le temps** (contrairement à la conciliation et aux autres procédures collectives). Par ailleurs, son champ d'application n'est pas circonscrit par la loi. Le mandataire peut donc agir dans tous domaines dans le cadre de la mission qui lui a été confiée dans sa désignation par le TGI (dénonciation de découvert bancaire, règlement de conflits entre associés).

## B. – PROCÉDURE DE CONCILIATION

### 📖 Sources

C. com., art. L 611-5 et s.

**3053** Une procédure de conciliation bénéficie aux personnes qui éprouvent une **difficulté** juridique, économique ou financière, avérée ou prévisible, qu'elles sont **en mesure de surmonter**, et qui ne se trouvent pas en **cessation de paiements depuis plus de 45 jours**.

Il s'agit d'une procédure confidentielle (qui peut succéder à la procédure de mandat ad hoc) qui permet de désigner un conciliateur dont la fonction essentielle est la négociation. Dans un délai limité, un accord amiable sera conclu pour restructurer les dettes de l'entreprise avec ses principaux créanciers et, le cas échéant, ses rapports avec ses autres cocontractants habituels (fournisseurs et clients).

### 3054

**IMPORTANT** L'état de **cessation des paiements** se définit comme l'impossibilité de faire face à son passif exigible avec son actif disponible.

Le professionnel doit être dans l'incapacité à régler ses créanciers (créances non contestées, liquides et exigibles) avec les sommes dont il peut disposer sans délai (espèces, dépôt sur un compte bancaire, effets de commerce à vue, réserve de crédit bancaire).

**3055** Le Président du TGI désigne le **conciliateur** après avoir été saisi par une requête du professionnel débiteur lui exposant sa situation économique, sociale et financière, ses besoins de financement, et le cas échéant, les moyens d'y faire face (C. com., art. L. 611-6).

**En pratique** A la **requête**, seront jointes les pièces et informations suivantes (C. com. art. R 611-22) :

- un extrait d'immatriculation aux registres du commerce et des sociétés (ou à défaut le numéro unique d'identification) ;
  - l'état des créances et des dettes accompagné d'un échéancier ainsi que la liste des principaux créanciers ;
  - l'état actif et passif des sûretés ainsi que celui des engagements hors bilan ;
  - les comptes annuels, le tableau de financement ainsi que la situation de l'actif réalisable et disponible, valeurs d'exploitation exclues, et du passif exigible des trois derniers exercices, si ces documents ont été établis ;
  - une attestation sur l'honneur certifiant l'absence de procédure de conciliation dans les trois mois précédant la date de la demande ;
  - une déclaration indiquant, le cas échéant, la prise en charge par un tiers des frais de la procédure demandée.
- Le débiteur doit également indiquer dans la requête l'**ordre professionnel** ou l'autorité dont il relève s'il y a lieu. Enfin, il peut proposer un conciliateur dont il précise l'identité et l'adresse.

**Remarque** Le conciliateur est nommé pour une durée de **4 mois**, prorogeable d'un mois.

**3056** Le conciliateur a pour mission de favoriser la **conclusion d'un accord amiable** destiné à mettre fin aux difficultés de l'entreprise entre le débiteur et ses principaux créanciers ainsi que, le cas échéant, ses cocontractants habituels (C. com., art. L. 611-7).

Il veille ensuite à la bonne exécution de l'accord trouvé avec les créanciers.

**Remarque** Les administrations fiscale et sociale peuvent accorder des remises de dettes.

Des cessions de rang de privilège ou d'hypothèque, ou l'abandon des sûretés peuvent également être consentis.

Sur les remises gracieuses de l'administration fiscale, V. **2342**

**3057** Le conciliateur peut également présenter toute **proposition** se rapportant à la sauvegarde de l'entreprise, à la poursuite de l'activité économique et au maintien de l'emploi. Dans le cadre de sa mission, le conciliateur peut obtenir du débiteur tout renseignement utile.

Il peut également être chargé par le professionnel en difficulté, et après avis des créanciers participants, d'une mission de **cession totale ou partielle** de l'entreprise.

**3058** La procédure de conciliation est une **procédure discrète** qui convient aux professionnels exerçant individuellement.

## C. – PROCÉDURE DE SAUVEGARDE

### 📖 Sources

C. com., art. L. 620-1 et s.

**3059** Le professionnel faisant face à des difficultés qu'il n'est **pas en mesure de surmonter** et qui risquent de le conduire à la **cessation des paiements**, peut anticiper celles-ci et tenter de les résoudre en demandant au président du TGI la mise en place d'une procédure de sauvegarde.

Cette procédure permettra au professionnel d'obtenir la **suspension des poursuites et des paiements** afin de revoir les aspects économiques de son activité en accord avec les créanciers, réorganiser son entreprise et sauvegarder les emplois.

**Remarque** Sur la définition de la cessation des paiements : V. **3054**.

**3060** Dès le prononcé du jugement ouvrant la procédure de sauvegarde, les créanciers ont l'obligation de **déclarer leurs créances** et ne peuvent plus exercer de **poursuites individuelles** contre le débiteur (C. com., art. L. 622-21).

**Remarque** L'avantage de cette procédure réside dans le fait que le professionnel n'a pas à attendre un état de cessation des paiements avéré pour bénéficier des avantages d'une procédure collective lui garantissant notamment la suspension des poursuites des créanciers.

**3061** S'ouvre ensuite une **période d'observation de 6 mois** (renouvelable une seule fois pour la même durée) durant laquelle le professionnel (sans administrateur judiciaire dans la plupart des cas) dresse un plan économique et social de son entreprise.

Elle peut exceptionnellement être prolongée à la demande du procureur de la République par décision motivée du tribunal pour une durée maximale de six mois.

Dans le jugement d'ouverture, le tribunal désigne un **juge-commissaire** (ou plusieurs si la situation le nécessite) dont la mission est de veiller au déroulement rapide de la procédure et à la protection de tous les intérêts en présence (débiteur, créanciers et salariés).

Le tribunal désigne également un **administrateur judiciaire** et un **mandataire judiciaire**.

**3062** La procédure de sauvegarde se dénoue normalement par l'adoption par le Tribunal d'un **plan de sauvegarde** qui prévoit en particulier les modalités d'**apurement des dettes** (délais de paiement, remises de dettes...) et les garanties éventuellement souscrites par le débiteur.

Il se peut toutefois que la situation du débiteur se soit dégradée depuis l'ouverture de la procédure de sauvegarde et que la procédure soit convertie en redressement ou en liquidation judiciaire.

Le plan de sauvegarde peut s'accompagner de la **cession d'une ou plusieurs branches d'activité** de l'entreprise (celles qui aggravent le passif), mais pas de sa cession totale qui ne peut être envisagée que dans le cadre du redressement ou de la liquidation judiciaire.

**IMPORTANT** Les organismes de **Sécurité sociale** accordent la **remise automatique** des pénalités, majorations et frais qui seraient dus à un organisme social lors de l'ouverture de la procédure de sauvegarde (CSS, art. L. 243-5, al. 1<sup>er</sup>). Cette remise automatique joue aussi à l'égard du professionnel libéral à l'encontre duquel est ouverte une procédure de redressement ou de liquidation judiciaire.

Concernant les **remises gracieuses** que peut accorder l'**administration fiscale**, V. **2342**.

**3063 Particularités des procédures concernant les professions libérales** – Lorsque le débiteur exerce une profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé, la requête déposée auprès du Président du TGI doit **désigner l'ordre professionnel** ou l'autorité dont relève le débiteur. Cet ordre ou autorité sera systématiquement contrôleur auprès du mandataire judiciaire.

**Concernant les créances nées postérieurement au jugement d'ouverture** en contrepartie d'une prestation fournie au débiteur : celles-ci devront être payées à leur échéance ou le seront par privilège spécial (venant après le super-privilège des salariés, le privilège des frais de justice et le privilège de la conciliation).

## D. – REDRESSEMENT JUDICIAIRE

### 📖 Sources

C. com., art. L 631-1 et s.

**3064** Un professionnel a l'obligation de saisir le Tribunal et demander l'ouverture d'une procédure de redressement judiciaire dans les **45 jours qui suivent la cessation des paiements**, s'il n'a pas dans ce délai demandé l'ouverture d'une procédure de conciliation (C. com., art. L. 631-4).

L'ouverture de la procédure de redressement judiciaire est subordonnée à la démonstration par l'entreprise que sa situation n'est pas **irréremédiablement compromise**.

Cette procédure tend à permettre, sous contrôle judiciaire, la poursuite de l'activité libérale et l'apurement des dettes, tout en y maintenant l'emploi.

**Remarque** Voir en annexe la **forme de la demande d'ouverture** : **3070**.

S'il appartient à une **profession réglementée**, le chef d'entreprise a l'obligation de préciser dans sa requête l'ordre professionnel ou l'autorité dont il relève.

**Remarque** Sur la définition de la cessation des paiements : V. **3054**.

**3065** Le redressement judiciaire peut également être ouvert sur requête du **Ministère public** ou sur assignation d'un **créancier**, quelle que soit la nature de la créance sauf si une procédure de conciliation est en cours (C. com., art. L 631-5).

**3066** Le Tribunal saisi va ouvrir la procédure, fixer la date de cessation des paiements et désigner un juge commissaire, un administrateur judiciaire et un représentant des créanciers.

Des mesures de publicité seront prises (notamment dans un journal d'annonces légales) pour officialiser l'ouverture de la procédure. Le **juge commissaire** assume une mission de surveillance, de contrôle et d'administration générale entre les représentants de l'entreprise et des créanciers.

Pendant une **phase dite d'observation**, une enquête d'une durée de 30 jours (pouvant être doublée) aboutit à la remise d'un rapport au Tribunal sur la situation et les perspectives de l'entreprise. Le Tribunal décide soit de la poursuite de l'activité avec l'élaboration d'un plan de redressement, soit la liquidation de la société. L'entreprise peut également être **cédée à la demande de l'administrateur** (C. com., art L. 631-22).

Si le redressement est confirmé, s'ouvrira une seconde **période d'élaboration du plan de redressement** par l'administrateur avec le concours du débiteur et la consultation des créanciers.

Le plan sera donc un plan de continuation de l'activité (avec une série d'engagements et de mesures pour l'entreprise, notamment les délais de paiement accordés par les créanciers) ou un plan de cession de l'entreprise.

## E. – LIQUIDATION JUDICIAIRE

### 📖 Sources

C. com., art. L 640-1 et s.

**3067** Lorsque ni la poursuite de l'activité, ni la cession de l'entreprise ne sont envisageables, il est prononcé la liquidation judiciaire de l'entreprise libérale.

Différentes procédures de liquidation existent : la liquidation simplifiée, la liquidation ordinaire et le rétablissement professionnel (procédure extrêmement marginale qui concerne les personnes physiques, hors EIRL) (C. com., art. L 645-1 à L 645-12).

**3068** Les opérations de liquidation consistent à **réaliser les actifs de l'entreprise** (cession du matériel, encaissements des dernières créances...) et à **payer les créanciers** selon leur rang :

- paiement des créanciers privilégiés et super-privilégiés,
- puis, sur le solde, restant les créanciers chirographaires au prorata de leur créance par rapport à la masse des créances.

**3069** La **clôture de la procédure** est ensuite prononcée pour extinction du passif en cas de règlement de tous les créanciers, ou dans le cas contraire pour insuffisance d'actif.

**Remarque** Les créanciers non intégralement payés à l'issue de la liquidation ne peuvent plus poursuivre personnellement le professionnel sauf manquement grave commis par ce dernier.



## F. – ANNEXE

**3070** Demande d'ouverture de redressement ou de liquidation judiciaire (avec ou sans rétablissement professionnel)

Demande d'ouverture de  redressement judiciaire (R.631-31 du code de commerce)  
ou de  liquidation judiciaire (L.640-1 c.com.)  
(et de  rétablissement professionnel (conditions rappelées en page 7))

Identification de la personne déposant la demande

Nom de naissance : \_\_\_\_\_ Nom d'usage : \_\_\_\_\_  
 Prénoms : \_\_\_\_\_  
 Né(e) le \_\_\_\_\_ à \_\_\_\_\_ Nationalité : \_\_\_\_\_  
 Situation matrimoniale (en cas de mariage, préciser le régime) : \_\_\_\_\_  
 Domicile : \_\_\_\_\_  
 Nom de naissance et prénoms du père : \_\_\_\_\_  
 Nom de naissance et prénoms de la mère : \_\_\_\_\_  
 Qualité<sup>1</sup> :  Dirigeant d'une société  Entrepreneur individuel (personne physique)  
 Assisté(e) ou représenté(e)<sup>2</sup> par : \_\_\_\_\_

Identification de l'entreprise en difficulté N° SIREN :

Forme juridique (si société) : \_\_\_\_\_  
 Dénomination (si société ou EIRL) : \_\_\_\_\_  
 Enseigne : \_\_\_\_\_  
 Immatriculation au :  RCS et/ou  Répertoire des métiers ou  Non inscrit  
 Régime particulier :  EIRL  Auto-entrepreneur  Néant

Adresse du siège social (si société) :

Adresse de l'établissement principal :

Activité : \_\_\_\_\_ Code APE/NAF : \_\_\_\_\_  
 Date de début d'activité : \_\_\_\_\_ Date de cessation d'activité (le cas échéant) : \_\_\_\_\_  
 Capital social (si société) : \_\_\_\_\_  Libération totale  Libération partielle

Coordonnées	Informations importantes
Téléphone :	Date de cessation des paiements <sup>3</sup> :
Portable :	Nombre de salariés (à ce jour) :
Fax :	Nombre de salariés (dans les 6 derniers mois) :
Email :	Chiffre d'affaires du dernier exercice :
	Date de clôture du dernier exercice :

<sup>1</sup> Pour une EURL, cocher « dirigeant d'une société ». Pour une EIRL, cocher « entrepreneur individuel (personne physique) ».

<sup>2</sup> La demande d'ouverture, lorsqu'elle n'émane pas du débiteur lui-même, ne peut être reçue qu'en vertu d'un pouvoir spécial qui n'est pas inclus dans la mission de représentation et d'assistance des avocats (Com., 19/07/1988, n°86-15389).

<sup>3</sup> Date à partir de laquelle il a été impossible de faire face au passif exigible à l'aide de l'actif disponible, c'est-à-dire la date à laquelle l'entreprise n'a plus été en mesure de régler ses dettes (confer l'article L. 631-1 du code de commerce)

	Date de clôture	Chiffre d'affaires HT	Résultat net
Année N-1			
Année N-2			
Année N-3			

Lieux d'exploitation en dehors de l'établissement principal			
n°	SIRET	Adresse	Greffe dans lequel l'établissement est immatriculé

Avez-vous fait l'objet personnellement d'une procédure de sauvegarde, redressement ou liquidation ou avez-vous été dirigeant d'une société ayant connu l'une de ces procédures ?  oui  non

Si oui, date d'ouverture, tribunal et s'il y a lieu, dénomination de la société :

Exposez succinctement l'origine des difficultés de l'entreprise

- En cas de demande de redressement, exposez les moyens envisagés pour redresser la situation de l'entreprise en difficulté durant la période d'observation
- En cas de liquidation judiciaire, expliquez pourquoi le redressement est manifestement impossible

--

<b>ETAT DU PASSIF (dettes) de l'entreprise ou du patrimoine affecté (EIRL)<sup>4</sup></b>		
Créanciers (Nom, prénom et adresse /dénomination et siège)	Échu et exigible <sup>5</sup>	A échoir <sup>5</sup>
<b>Salariés :</b>		
<b>Établissements financiers (prêts, découverts, mobilisation de créances...) :</b>		
<b>Dettes fiscales et/ou sociales :</b>		
<b>Autres dettes (fournisseurs, crédits-bails, bailleur, divers...) :</b>		
<b>TOTAL DU PASSIF (échu et à échoir) :</b>		
<b>TOTAL GENERAL :</b>		

<sup>4</sup> L'état du passif (dettes) doit être établi à la date de la demande ou dans les sept jours qui précèdent

<sup>5</sup> Dettes exigibles = dettes arrivées à échéance et pouvant être immédiatement réclamées par le créancier

Dettes à échoir = dettes non encore arrivées à échéance

<b>ETAT DES ACTIFS de l'entreprise ou du patrimoine affecté (EIRL)<sup>6</sup></b>	
Description	Montant
<b>Immobiliers (murs du fonds, maison, terrain... appartenant à la personne exerçant l'activité) :</b>	
<b>Éléments corporels (matériels, mobiliers d'exploitation, véhicules, stocks...) :</b>	
<b>Éléments ou immobilisations incorporels (fonds de commerce, droit au bail, brevets, marques...) :</b>	
<b>Dû par les clients (estimation globale du compte client, net de mobilisation) (Détail à donner dans annexe 2) :</b>	
<b>Titres et participations dans d'autres personnes morales :</b>	
<b>Crédits de TVA, crédit d'impôts sur les sociétés (carry-back), dégrèvements divers... :</b>	
<b>TOTAL GENERAL :</b>	

*En cas de demande de rétablissement professionnel, préciser en page 7 les modalités d'évaluation des biens.*

<sup>6</sup> L'état des actifs doit être établi à la date de la demande ou dans les sept jours qui précèdent

Situation de trésorerie datant de moins d'un mois			
Banques	Disponible	Découvert	
	(seulement si solde positif)	Autorisé	Utilisé
Caisse :		Solde :	

SALARIÉS	
Nom et prénom	Adresse
<i>Présents dans l'entreprise, ou en congé (maternité, parental, maladie) - ou compléter l'annexe 1</i>	
<i>Dont contrats rompus ou démissions :</i>	
<i>Instances en cours au conseil des prud'hommes :</i>	
<i>En cas d'instances aux Prud'hommes en cours, nom de l'avocat de l'employeur :</i>	
- Existe-t-il un comité d'entreprise : <input type="checkbox"/> oui <input type="checkbox"/> non	
- À défaut, des délégués du personnel : <input type="checkbox"/> oui <input type="checkbox"/> non	
<i>Prénom, nom et adresse des membres du comité d'entreprise ou à défaut, des délégués du personnel habilités à être entendus par le tribunal (si déjà désignés, annexer une copie du PV d'élection) – Précisez la date de fin du mandat :</i>	
L'entreprise est-elle en mesure de faire face au paiement des prochains salaires ? <input type="checkbox"/> oui <input type="checkbox"/> non	

Cas particuliers

Personnes responsables solidairement des dettes sociales (associés de SNC, associés commandités, membres de GIE)	
Nom et prénom / dénomination	Domicile / Siège

L'entreprise exerce-t-elle une profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé ?  oui  non *(Si oui, désignation de l'ordre professionnel ou de l'autorité)*

L'entreprise exploite-t-elle une ou des installations classées au sens du titre Ier du livre V du code de l'environnement ?  oui  non *(Si oui, fournir la copie de l'autorisation ou la déclaration)*

L'entreprise exploite-t-elle un établissement de crédit, un établissement de monnaie électronique, un établissement de paiement ou est une entreprise d'investissement (R.613-14 s. du code monétaire et financier) ?  oui  non

Affiliations

N° URSSAF :

N° affiliation Pôle emploi :

Convention collective applicable :

N°TVA intracommunautaire :

Personnes s'étant portées caution de l'entrepreneur individuel ou de la société *(dirigeants, associés, conjoint...)*

Nom des cautions	Bénéficiaire (banque)	Montant de la caution

Documents joints à la demande (article R.631-1 et le cas échéant R.641-1 c.com.)	Oui	Non
Extrait d'immatriculation au RCS (Kbis) ou au Répertoire des Métiers de moins de 7 jours <i>(joindre un avis INSEE pour les non-inscrits)</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
État actif et passif des sûretés et engagement hors bilan de moins de 7 jours <i>(état complet disponible au greffe, service privilégiés et nantissements ou sur www.infogreffe.fr)</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Comptes annuels du dernier exercice	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Situation de trésorerie de moins d'un mois <i>(relevé bancaire de tous les comptes de l'entreprise et les comptes personnels des entrepreneurs individuels)</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Copie de la pièce d'identité du chef d'entreprise ou du représentant légal <i>(en cours de validité)</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
<b>Dans le cas où l'un ou l'autre de ces documents ne peut être fourni ou ne peut l'être qu'incomplètement, indiquer les motifs qui empêchent cette production :</b>		

Je soussigné(e) demande l'ouverture d'une procédure de :

- Redressement judiciaire                       Liquidation judiciaire

Atteste sur l'honneur l'absence de mandat ad hoc ou de procédure de conciliation relatives à l'entreprise au patrimoine) en difficulté dans les 18 mois précédant la présente demande

- En cas de désignation d'un mandataire ad hoc :
- Date de la désignation :
  - Autorité qui y a procédé :
  - Nom du mandataire ad hoc :
- En cas d'ouverture d'une procédure de conciliation :
- Date de la désignation :
  - Autorité qui y a procédé :
  - Nom du conciliateur :

A renseigner uniquement en cas de demande de rétablissement professionnel :

Demande l'ouverture d'une procédure de liquidation judiciaire et sollicite le bénéfice d'une procédure de rétablissement professionnel, et atteste satisfaisant aux conditions prévues par les articles L. 645-1 et L. 645-2 du code de commerce, à savoir :

- Exercer une activité commerciale ou artisanale, à titre individuel, et n'être pas à ce jour en procédure collective et n'avoir pas fait l'objet, depuis moins de cinq ans, d'une procédure de liquidation judiciaire clôturée pour insuffisance d'actif ou d'une décision de clôture de procédure de rétablissement professionnel
- Déclarer que la valeur de réalisation des actifs visés en page 4 est inférieure à 5 000 €  
Précisez les modalités d'évaluation de ces actifs :
- N'avoir employé aucun salarié au cours des six derniers mois et n'être impliqué dans aucune instance prud'homale
- Ne pas avoir la qualité d'entrepreneur individuel à responsabilité limitée (EIRL) concernant mon activité en difficulté

Fait à \_\_\_\_\_ le \_\_\_\_\_

*(Signature précédée de la mention « Certifié sincère et véritable »)*





## II. Rôle des associations de gestion agréées dans la prévention des difficultés

**3071** À côté de leur mission traditionnelle qui est de développer l'usage de la comptabilité et de faciliter l'accomplissement de leurs obligations administratives et fiscales par les membres des professions libérales au sens large, les associations de gestion agréées doivent fournir une **analyse des informations économiques, comptables et financières** en matière de prévention des difficultés économiques et financières (CGI, art. 1649 quater F).

**3072** Les associations de gestion agréées doivent détecter les difficultés économiques et financières de leurs adhérents à travers les documents habituels qu'ils leur transmettent.

Dans ce cadre, elles doivent remettre à leurs adhérents un **document de synthèse** présentant une analyse des informations économiques, comptables et financières de l'entreprise libérale de manière pédagogique.

Ce document doit permettre de souligner les points forts et les points faibles du professionnel en matière de prévention des difficultés économiques et financières. Il indique, le cas échéant, les démarches à accomplir afin de régler les difficultés identifiées (en renvoyant notamment vers les professionnels à même de les assister : avocats, experts comptables).

Les **ratios et autres éléments** caractérisant la situation économique et financière de l'entreprise libérale et devant figurer dans le document de synthèse est fixée par l'article 371 Q de l'annexe II au CGI :

- indicateurs d'ordre professionnel,
- éléments de l'exploitation (recettes nettes, résultat avant abattements fiscaux, charges externes, coût de l'outil professionnel, impôts et taxes, masse salariale),
- situation financière (charges financières, solde de trésorerie en fin d'année, emprunts),
- situation patrimoniale (immobilisations nettes d'amortissement, nouvelles immobilisations de l'année),
- indicateurs d'ordre personnel (charges sociales personnelles, prélèvements personnels),
- ratios d'appréciation de la situation (emprunts souscrits pendant l'année / immobilisations acquises pendant l'année, montant des prélèvements / excédents d'exploitation).

Le document de synthèse est remis aux adhérents dans un **délai de 2 mois** suivant la date de réception de la déclaration de résultats par l'association.

Le contrôle des AGA sur leurs adhérents a d'ailleurs été renforcé (Loi 2015-1786 du 29 décembre 2015, art. 37) :

- leur mission de contrôle de cohérence a été étendue aux **déclarations de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises** ;
- elles ont par ailleurs le pouvoir de **demandeur des documents utiles** à la réalisation des contrôles de cohérence, en instaurant un examen périodique de **sincérité des pièces justificatives** avec une fréquence pluriannuelle, par échantillons (CGI, ann. II, art. 371 Q, 4°).

En augmentant le pouvoir de contrôle des AGA, la détection des difficultés en est plus aisée.



# Exercice en groupe sans partage d'honoraires

---

**Société civile de moyens**

---

I. Aspects juridiques.....	3073	II. Aspects fiscaux.....	3080
----------------------------	------	--------------------------	------

---

**Convention de partage de frais**

---

I. Aspects juridiques.....	3110	II. Aspects fiscaux.....	3115
----------------------------	------	--------------------------	------

---

**Groupement d'intérêt économique (GIE)**

---

I. Aspects juridiques.....	3120	II. Aspects fiscaux.....	3141
----------------------------	------	--------------------------	------

# Société civile de moyens

## Sources

L. n° 66-879, 29 nov. 1966, art. 36 ; C. civ., art. 1832 à 1873

## I. Aspects juridiques

### A. – DÉFINITION ET CARACTÉRISTIQUES GÉNÉRALES

**3073** La société civile de moyens (SCM) constitue un cadre juridique particulier créé pour permettre la mise en commun de moyens en vue de faciliter l'activité des professionnels libéraux, sans que la société puisse elle-même exercer cette activité.

La SCM a pour objet exclusif la mise en commun du personnel, des locaux et de tous autres éléments nécessaires à l'exercice d'une profession libérale, en laissant chacun des associés libre d'exercer celle-ci en toute indépendance et sous sa seule responsabilité. Il n'y a ni partage de bénéfices, ni de clientèle, seulement contribution aux frais communs.

La SCM peut donc être librement constituée entre personnes exerçant une activité libérale quelconque, sous réserve du respect des règles ordinaires.

**3074** La SCM, en tant que société civile, a la personnalité morale à compter de son immatriculation au Registre du Commerce et des Sociétés. La personnalité morale permet notamment à la SCM de contracter (par exemple pour embaucher du personnel commun aux associés) et de réaliser des investissements immobiliers. L'avantage de la SCM, par opposition avec toute forme de mise en commun de biens non organisée, est que les statuts et le règlement intérieur écrits constituent un instrument de preuve, utile en cas de conflits ultérieurs entre les associés.

Les règles de constitution et de fonctionnement des SCM ont été instituées par l'article 36 de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 puis par les dispositions de droit commun réglementant les sociétés civiles (C. civ., art. 1832 à 1873). Les dispositions juridiques examinées dans la partie concernant les sociétés civiles sont applicables aux SCM, sous réserve des précisions suivantes relatives aux règles de constitution et de fonctionnement.

### B. – RÈGLES DE CONSTITUTION

#### 1° Associés

**3075** Les associés peuvent être des personnes physiques ou morales (SCP, SEL, etc.) exerçant des professions libérales, et notamment des officiers publics ministériels.

Chaque époux, mari ou femme, peut librement devenir membre d'une SCM, quel que soit le régime matrimonial, même si la SCM n'est constituée que des seuls époux.

En ce qui concerne la profession des associés, il n'y a aucune contrainte en dehors du respect des règles régissant certaines professions ; en effet, il peut y avoir des SCM monodisciplinaires ou pluridisciplinaires, ce qui ne soulève pas de difficultés puisque le but de la SCM est de faciliter l'exercice de la profession pour chacun de ses membres.

À l'égard des tiers, les associés répondent indéfiniment et conjointement, mais non solidairement, des dettes sociales à proportion de leur part dans le capital social.

#### 2° Gérant

**3076** Les statuts fixent librement le nombre de gérants. Tous les associés peuvent être gérants ou le gérant peut être choisi en dehors des associés.

**Remarque** Il appartient au gérant de demander l'immatriculation de la SCM au Registre du Commerce et des Sociétés. Une copie des statuts de la SCM doit être communiquée à l'Ordre s'il en existe un.

La SCM n'étant pas une société d'exercice, l'inscription de la société au tableau de l'ordre n'est pas requise.

### 3° Gouvernance

**3077** Les décisions sont collectives et prises selon les règles définies dans les statuts. Il est possible de prévoir une répartition des voix en fonction des parts de capital social détenues par les associés.

### 4° Capital social

**3078** Aucun capital social minimum n'est fixé par la loi. Toutefois il semble prudent que le capital social soit constitué par des apports en numéraires couvrant :

- un ou plusieurs mois de fonctionnement, selon la périodicité des appels de fonds prévus par les statuts ;
- le montant des investissements à réaliser à moins que ceux-ci soient financés par des apports en compte courant.

### 5° Fonctionnement

**3079** Il est conseillé d'établir un **règlement intérieur** pour assurer un bon fonctionnement de la SCM.

Les associés peuvent librement constituer une SCM : aucune autorisation n'est à demander aux ordres professionnels propres à chaque membre exerçant une profession libérale. Cependant certains Ordres demandent communication de ses statuts et du règlement intérieur.

La répartition des frais généraux, les modalités de versement et les obligations de comptes rendus se font conformément à l'accord intervenu entre les associés, accord qu'il est souhaitable de consigner dans le règlement intérieur.

Les contrats et avenants concernant l'exercice de la profession, l'usage du matériel, du local, doivent être communiqués aux Conseils de l'Ordre qui l'exigent (médecins, dentistes...).

**Remarque** Les statuts d'une société ou son règlement intérieur peuvent stipuler valablement une obligation de non-concurrence à l'égard des associés. Toutefois, la validité de l'obligation de non-concurrence est subordonnée à sa légitimité. La limitation de la liberté d'exercer une profession doit résulter d'impératifs de protection des droits du créancier de l'obligation de non-concurrence et y être proportionnée. Parmi les critères essentiels pris en compte par la jurisprudence pour apprécier la légitimité d'une telle obligation, figure l'objet de la société. Une clause de non-concurrence vise à protéger des droits de clientèle. Une SCM n'a pas de clientèle. Elle a seulement pour objet de faciliter l'exercice de l'activité de ses associés qui, eux seuls, sont titulaires d'une clientèle : des moyens seulement sont mis en commun. Dès lors, une clause de non-concurrence mise à la charge des associés d'une SCM est dépourvue de légitimité (Cass. com., 1<sup>er</sup> mars 2011, n° 10-13.795). En revanche, une stipulation de non-concurrence pourrait être valable, sous réserve d'être limitée dans le temps et dans l'espace, dans l'hypothèse où elle s'appliquerait en cas de retrait ou exclusion d'un associé de la SCM accompagné d'une cession de clientèle, ou encore si la clause est insérée dans les statuts d'une SCP ou d'une SEL : ces sociétés sont titulaires d'une clientèle dont la protection serait une justification.

Les statuts de la SCM peuvent tout à fait prévoir une clause selon laquelle, pendant une durée déterminée, l'associé exclu ou qui se retire de la société s'engage à informer ses anciens associés de toute sollicitation par la clientèle de ces derniers.

## II. Aspects fiscaux

### A. – IMPÔT SUR LE REVENU

#### ■ Sources

CGI, art. 239 quater A

**3080** Les SCM n'entrent pas dans le champ d'application de l'impôt sur les sociétés. L'option pour l'impôt sur les sociétés leur est, dès lors, interdite. L'application de cette disposition est subordonnée à la condition que les SCM aient une activité conforme à leur objet, c'est-à-dire qu'elles mettent exclusivement à la disposition de leurs membres des moyens nécessaires à l'exercice de leur profession (BOI-IS-CHAMP-20-10-20, § 10, 25 nov. 2013).

Ainsi, elles ne doivent pas mettre, moyennant rémunération, des moyens en matériel ou en personnel à la disposition de tiers non associés. Il y a cependant lieu de considérer que cette condition demeure remplie si les opérations réalisées avec les tiers ont un caractère accessoire et si les recettes correspondantes n'excèdent pas 10 % des recettes totales de la société.

La nature des recettes à retenir est de deux ordres :

- d'une part, il s'agit des recettes qui correspondent aux remboursements de frais effectués par les associés. D'une manière générale, les versements que les associés effectuent au profit de la SCM sont portés au crédit de leur compte courant ouvert à leur nom dans les écritures de la société. Pour l'appréciation de la limite de 10 %, il y a lieu de considérer que les versements

ne constituent pas des recettes mais seulement des avances de trésorerie consenties par les membres. Les recettes ne sont donc considérées comme réalisées qu'au moment où, après répartition des dépenses communes, la quote-part de chacun des associés dans ces dépenses est portée au débit des comptes courants ;

– d'autre part, les sommes reçues de tiers non associés à raison d'opérations à caractère commercial, conclues entre les intéressés et la SCM, notamment de la location de locaux équipés ou de moyens en matériels et en personnels destinés à l'exercice d'une activité libérale (par exemple la mise à la disposition de médecins non associés des locaux ou des équipements d'une maison médicale), à l'exclusion des sommes ayant le caractère de revenus mobiliers ou fonciers (par exemple les intérêts perçus par une SCM pour des sommes déposées dans un établissement financier).

Pour apprécier si la limite de 10 % est respectée, il convient de se placer dans le cadre de l'année civile.

## 1° Régime d'imposition

**3081** En principe, les SCM mettent à la disposition de leurs membres des locaux équipés ainsi que le matériel et le personnel nécessaires à l'exercice de la profession. Leur résultat doit être déterminé selon les règles des bénéfices industriels et commerciaux.

Néanmoins, si les droits dans une SCM sont affectés à l'exercice d'une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, la part de bénéfice correspondant à ces droits est déterminée selon le régime de la déclaration contrôlée des bénéfices non commerciaux (CGI, art. 239 quater A).

## 2° Détermination des résultats

**3082 Détermination et imposition du résultat revenant aux associés titulaires de BNC - associés concernés** – La mesure concerne les règles de détermination de la part du résultat des SCM revenant aux associés pour lesquels les droits sociaux sont affectés à l'exercice d'une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Les parts de SCM constituant, pour ces associés, des éléments d'actif affectés par nature à l'exercice de leur activité non commerciale personnelle, qu'ils relèvent du régime de la déclaration contrôlée ou du régime déclaratif spécial (CGI, art. 93, 5).

**3083 Détermination et imposition du résultat revenant aux associés titulaires de BNC - mode de détermination du résultat de la société** – La part de bénéfice est obligatoirement déterminée selon le régime de la déclaration contrôlée des bénéfices non commerciaux, quel que soit le montant des recettes réalisées par la société.

**3084** Le bénéfice non commercial à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu est constitué, pour l'année d'imposition, par l'excédent des recettes totales encaissées sur les dépenses payées nécessitées par l'exercice de la profession (CGI, art. 93).

**3085** Les recettes sont constituées par l'ensemble des sommes perçues par la société, qui correspondent généralement au remboursement des frais et charges supportés pour le compte des associés, y compris, le cas échéant, l'amortissement des matériels et installations, mais qui peuvent également comprendre des sommes reçues de tiers non associés à raison d'opérations à caractère commercial conclues entre les intéressés et la société.

Ne constituent pas des recettes imposables, les versements des associés correspondant à des apports ou avances en compte courant, en vue notamment de financer l'acquisition d'éléments d'actif immobilisé ou de constituer un fonds de trésorerie. Il en est de même des sommes ayant le caractère de revenus mobiliers ou fonciers (location à des tiers), qui relèvent pour leur imposition de la catégorie qui leur est propre, la société qui les perçoit devant être regardée comme ayant des secteurs d'activité distincts (BOI-BNC-SECT-70-20, § 110, 25 nov. 2013).

**Exemple** Dans une SCM composée de trois associés A, B et C, la société demande aux associés de couvrir ses dépenses à hauteur de 10 000 € HT chacun au titre de l'année N. Les associés B et C versent la somme appelée. Toutefois, A verse une somme de 12 000 €. Cette somme se décomposera de la manière suivante :

- 10 000 € constitueront des recettes de la société ;
- 2 000 € seront considérés comme une avance en compte courant.

**3086** Les dépenses déductibles correspondent aux dépenses effectuées par la SCM dans le cadre de son objet exclusif, qui est de faciliter à chacun de ses membres l'exercice de son activité (BOI-BNC-SECT-70-20, § 120, 7 juin 2017).

En pratique, il s'agit des dépenses réparties entre les associés que ces derniers peuvent, sous certaines conditions, déduire du résultat imposable de leur activité propre.

**3087 Détermination et imposition du résultat revenant aux associés titulaires de BNC - période d'imposition** – Pour la détermination et l'imposition de la part de bénéfice correspondant aux droits des associés

titulaires de bénéfices non commerciaux, le bénéfice imposable de la SCM est, sauf en cas de cessation d'activité, celui réalisé au cours de l'année civile, même lorsque l'exercice comptable ne coïncide pas avec celle-ci.

**3088 Détermination et imposition des plus-values professionnelles réalisées par la société** – Les plus-values ou moins-values professionnelles réalisées à l'occasion de la cession d'éléments de l'actif social doivent faire l'objet d'une compensation distincte dans la société.

**3089 Détermination et imposition des plus-values professionnelles réalisées par la société - Exonération des plus-values résultant de l'application de l'article 151 septies du CGI** – Les plus-values réalisées par les SCM dont les recettes n'excèdent pas 90 000 € (exonération totale) ou 126 000 € (exonération partielle), sont exonérées, à condition que l'activité de la société ait été exercée pendant au moins cinq ans, et que le bien n'entre pas dans le champ d'application du A de l'article 1594-0 G du CGI (CGI, art. 151 septies).

**3090 Détermination et imposition des plus-values professionnelles réalisées par la société - imposition des plus-values** – Les plus-values qui ne bénéficient pas de l'exonération prévue à l'article 151 septies précitée sont déterminées et imposées dans les conditions de droit commun.

**3091 Imposition des associés** – La fraction des résultats sociaux revenant aux associés doit être prise en compte pour la détermination du bénéfice non commercial réalisé par cet associé dans le cadre de son activité professionnelle.

Lorsque l'associé relève pour son activité professionnelle du régime de la déclaration contrôlée, il doit faire apparaître de manière distincte, sur la déclaration de bénéfice non commercial (n° 2035), la fraction de résultat social qui lui revient et, selon qu'il s'agit d'un bénéfice ou d'un déficit, ajouter cette fraction à son propre résultat fiscal ou l'en retrancher.

Lorsque l'associé relève pour son activité professionnelle du régime déclaratif spécial, la fraction du bénéfice ou du déficit social de la SCM n'est pas prise en compte pour la détermination du montant des recettes imposables selon le régime déclaratif spécial. Cette fraction doit être déclarée distinctement sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 (CERFA n° 10330) sous la rubrique des « Revenus non commerciaux professionnels. Régime de la déclaration contrôlée. Revenus imposables (ou) déficit » (BOI-BNC-SECT-70-20, § 120, 7 juin 2017).

**3092 Prise en compte des sommes versées par les associés à la SCM** – Les associés des SCM peuvent déduire du bénéfice non commercial réalisé dans le cadre de leur activité professionnelle les sommes versées à la société en l'acquit de dépenses nécessitées par l'exercice de leur profession. Les sommes versées à titre d'apports ou d'avances en compte courant ne peuvent, en aucun cas, être regardées comme des dépenses professionnelles.

Lorsque le contribuable relève du régime de la déclaration contrôlée, les sommes déductibles sont portées pour leur montant réel, sur les lignes de la déclaration de bénéfice non commercial (n° 2035) se rapportant aux dépenses correspondantes.

**Exemple** Si une SCM, pour couvrir ses charges, demande à ses associés la somme de 6 000 € chacun et que l'un d'eux verse 7 000 €, ce dernier ne pourra déduire les dépenses issues de la SCM qu'à hauteur de 6 000 €. Le solde de 1 000 € sera inscrit au crédit de son compte courant au sein de la société.

**3093** Cela étant, dans le cas où les remboursements d'un associé sont inférieurs aux dépenses acquittées pour son compte par la société, la déduction que peut pratiquer cet associé ne doit pas excéder le montant des sommes effectivement versées à la société (BOI-BNC-SECT-70-20, § 120, 7 juin 2017).

**Exemple** Si une SCM, pour couvrir ses charges, demande à ses associés la somme de 5 000 € chacun et que l'un d'eux ne verse que 4 000 €, ce dernier ne pourra déduire les dépenses issues de la SCM qu'à hauteur de 4 000 €. Les 1 000 € restant dus seront inscrits au débit de son compte courant.

**3094 Prise en compte des sommes versées par les associés à la SCM - détermination et imposition des résultats revenant aux autres associés** – Il s'agit des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (en raison notamment des conditions d'exercice de l'activité) ou relevant de l'impôt sur les sociétés (sociétés d'exercice libéral, sociétés civiles professionnelles ayant opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés...).

Pour ces associés, le bénéfice net réalisé par la SCM continue à être déterminé selon les mêmes règles que celles appliquées aux sociétés de personnes exerçant une activité commerciale.

Dans ce cas, les SCM doivent procéder à une double détermination de leur résultat fiscal lorsqu'elles comprennent à la fois des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux et des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux ou relevant de l'impôt sur les sociétés.



## B. – TVA

**3095** Les SCM qui mettent à la disposition de leurs associés des locaux équipés, du matériel ou du personnel exercent une activité de nature économique et entrent dès lors dans le champ d'application de la TVA (BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-50, § 560, 20 nov. 2013).

L'article 261 B du CGI exonère toutefois, de TVA « les services rendus à leurs adhérents par les groupements constitués par des personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée de la taxe sur la valeur ajoutée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti à la condition qu'ils concourent directement et exclusivement à la réalisation de ces opérations exonérées ou exclues du champ d'application de la TVA et que les sommes réclamées aux adhérents correspondent exactement à la part leur incombant dans les dépenses communes ».

**Remarque** On remarquera que les avocats, par exemple, qui bénéficient de la franchise en base de TVA n'en restent pas moins des assujettis à la TVA (article 293 B, I, 1 du CGI).

### 1° Application de l'article 261 B du CGI

**3096** Cette disposition concerne les SCM constituées exclusivement par des personnes physiques ou morales exerçant une activité exonérée ou pour laquelle elles n'ont pas la qualité d'assujetti. Il s'agit notamment des professions médicales et paramédicales. Si les membres de la SCM sont partiellement redevables de la TVA, le pourcentage de recettes donnant lieu au paiement de la taxe par rapport aux recettes totales doit être inférieur à 20 % (BOI-TVA-CHAMP-30-10-40, § 50, 4 nov. 2015).

Seuls les services rendus aux adhérents du groupement bénéficient de l'exonération.

Les services rendus par le groupement doivent concourir directement et exclusivement à la réalisation d'opérations exonérées ou exclues du champ d'application à la TVA.

Les sommes réclamées aux adhérents doivent correspondre exactement à la part leur incombant dans les charges de fonctionnement communes (BOI-TVA-CHAMP-30-10-40, § 170, 4 nov. 2015 ; V.1705).

### 2° Situation des personnes assujetties à la TVA (non exonérées)

**3097** On soulignera que les SCM, constituées par des assujettis, peuvent bénéficier du régime de la franchise en base de TVA prévu par l'article 293 B du CGI (documentation administrative 3 B 1123 n° 62, 18 septembre 2000, cette position non reprise dans le Bofip nous semble toujours applicable).

En ce qui concerne les SCM d'avocats, il s'agit de la franchise en base de droit commun et non de la franchise spéciale des avocats (CGI, art. 293 B, III).

Les recettes à prendre en compte pour l'appréciation du seuil sont le montant des participations de remboursement de frais versés par les membres de la SCM.

Ainsi, si les membres de la SCM souhaitent que cette dernière soit assujettie à la TVA dès le début de son activité, ils doivent réaliser une option pour le paiement de cette taxe en vertu de l'article 293 F du CGI, V. 1705.

## C. – AUTRES IMPÔTS ET TAXES

### 1° SCM et véhicules

**3098** Seront abordées à la fois sur la déduction des charges de véhicules dans le cadre des BNC et sur la taxe sur les véhicules de sociétés (TVS).

**3099 Déduction des charges dans le cadre des BNC** – Seront abordées à la fois sur la déduction des charges de véhicules dans le cadre des BNC et sur la taxe sur les véhicules de sociétés (TVS).

**3100 Déduction des charges dans le cadre des BNC - au niveau de la société** – La question qui se pose pour le calcul des charges est celle de l'application, ou non, par la SCM du barème kilométrique.

Sur ce point, on notera que la doctrine énonce que « ce barème s'applique également aux sociétés de personnes qui exercent une activité relevant de la catégorie des BNC et dont les associés sont personnellement imposables à l'impôt sur le Revenu, à raison de la part qui leur revient dans les bénéfices de la société » (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 590, 30 août 2016).

Cette rédaction exclut, selon nous, les SCM à double titre.

D'une part, les SCM n'exercent pas véritablement une activité libérale au sens de l'article 92 du CGI. Par ailleurs, les associés ne sont pas imposables à raison de la part qui leur revient dans les bénéfices de la société mais sont imposables personnellement au titre des bénéfices non commerciaux qu'ils réalisent par ailleurs.

Dès lors, les charges du véhicule acquis ou loué par la société doivent être déterminées selon un mode réel. À ce titre, la SCM devra notamment pratiquer la limitation de l'amortissement des véhicules de tourisme (CGI, art. 39, 4).

**3101 Déduction des charges dans le cadre des BNC - au niveau de l'associé** – Là encore se pose la question de savoir si l'associé pour les frais de véhicules remboursés à la SCM peut appliquer le barème kilométrique. La lecture de la doctrine administrative (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 590, 30 août 2016) nous apprend que le barème kilométrique peut être utilisé pour différentes catégories de véhicules :

- véhicule automobile appartenant au contribuable et affecté au patrimoine professionnel,
- véhicule automobile loué ou pris en crédit-bail dont les loyers sont déduits du bénéfice professionnel,
- véhicule automobile appartenant au contribuable mais conservé dans le patrimoine privé,
- véhicule automobile loué ou pris à bail pour lequel le contribuable renonce à déduire des loyers.

**En pratique** Si un véhicule est acheté ou loué par une SCM, il aura vocation à être mis à la disposition des associés de cette structure qui s'en partageront l'usage et rembourseront au prorata de leur utilisation les frais inhérents à ce véhicule à la SCM.

Ce schéma d'organisation ne correspond à aucun des cas visés par la doctrine administrative pour l'application du barème kilométrique.

Nous en déduisons que les remboursements de frais versés à la SCM devront nécessairement être comptabilisés par l'associé dans le cadre des frais réels. Cette situation sera cohérente en pratique dans la mesure où les frais de véhicules calculés au niveau de la SCM auront eux-mêmes été déterminés selon un mode réel.

## 2° Taxe sur les véhicules de sociétés

**3102** La position de principe est que la SCM est assujettie à la TVS dès l'instant où elle est propriétaire ou utilisatrice d'un véhicule immatriculé dans la catégorie des voitures particulières. Cette taxe, dont le montant est fixé par la loi, est déductible des résultats de la société.

La position de principe est que la SCM est assujettie à la TVS dès l'instant où elle est propriétaire ou utilisatrice d'un véhicule immatriculé dans la catégorie des voitures particulières. Cette taxe, dont le montant est fixé par la loi, est déductible des résultats de la société.

## 3° CET

**3103 Détermination de l'assiette de la CFE** – Si la SCM est redevable de la Cotisation Foncière des Entreprises et que ses associés, professionnels libéraux, le sont également, on peut craindre une double imposition au titre des locaux professionnels.

Néanmoins, l'administration semble vouloir éviter cette double imposition en précisant que « les bases taxables d'une SCM comprennent la valeur locative des locaux à usage non privatif des membres de la SCM (comme le local du secrétariat et de la salle d'attente servant à l'ensemble des membres de la SCM), pour lesquels le critère d'utilisation matériel n'apparaît pas pertinent, dont elle a conservé le contrôle dès lors qu'elle en assure la gestion et l'entretien. La base d'imposition à la CFE de chaque membre de la SCM sera en conséquence égale à la valeur locative des locaux dont il a la jouissance exclusive ». (BOI-IF-CFE-20-20-10-10, § 50, 12 sept. 2012). Ainsi, selon l'Administration fiscale, la valeur locative des locaux à prendre en compte par la SCM est consécutive de la partie des locaux à usage non privatif.

La répartition entre locaux à usage privatif et non privatif nous semble bien complexe.

**3104 CVAE** – L'administration précise que lorsque leurs recettes imposables excèdent 152 500 €, les SCM sont assujetties à la CVAE. Elle énonce par ailleurs que les remboursements des associés constituent des produits d'exploitation pour les SCM (BOI-CVAE-CHAMP-10-20, § 40, 15 juil. 2013).

En ce qui concerne les associés, elle énonce que les remboursements de charges communes effectués à une SCM par ses associés constituent pour ces derniers, quelles que soient la catégorie d'imposition de leurs revenus et les modalités de détermination de leur résultat, des paiements de services extérieurs qui sont déductibles de leur valeur ajoutée (BOI-CVAE-BASE-20, § 250, 7 sept. 2016).

**Remarque** Le principe de soumission de la SCM à la CET nous semble contestable. En effet, l'article 1447 I du CGI prévoit que « la cotisation foncière des entreprises est due chaque année par les personnes physiques ou morales... qui exercent à titre habituel une activité professionnelle non salariée ». Or, l'alinéa 2 de l'article 36 de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 qui définit la SCM énonce « les associés mettent en commun les moyens utiles à l'exercice de leurs professions, sans que la société puisse elle-même exercer celle-ci ». Ainsi, l'article 36 de la loi du 29 novembre 1966 établit clairement que les SCM ne peuvent avoir d'activité professionnelle. On ne peut donc qu'être surpris que ces SCM rentrent dans le champ d'application de la CET au regard de l'article 1447 précité.

Il y a sans doute là un champ de contentieux à venir.

## 4° Taxe sur les salaires

**3105** Les SCM non soumises à la TVA, et qui emploient du personnel salarié, doivent acquitter la taxe sur les salaires selon les conditions de droit commun.

### D. – SITUATION DES MEMBRES DE LA SCM

**3106** Les membres de la SCM ont vis-à-vis de la société dont ils font partie, une double qualité :

- la qualité, de clients : ils bénéficient de prestations diverses dont ils remboursent le coût à la société ;
- la qualité d'associés : ils participent aux bénéfices et aux pertes. Ils sont indéfiniment et conjointement responsables mais non solidaires.

## 1° Nature des parts sociales

**3107** Les parts de SCM constituent des éléments affectés à l'exercice de la profession. L'article 93.5 du CGI énonce que : la valeur de souscription ou le prix de revient de ces parts doit figurer sur le registre des immobilisations et amortissements tenu par chaque associé relevant de la déclaration contrôlée n° 2035.

Il n'est pas possible de pratiquer un amortissement sur la valeur des parts.

En revanche, les intérêts des emprunts contractés pour la souscription ou l'acquisition des parts de SCM constituent une charge déductible des revenus professionnels de l'associé ; il en est de même pour les frais d'acte et d'enregistrement acquittés lors de l'achat des parts.

## 2° Imposition des plus-values d'apport

**3108** Lorsqu'un associé apporte à une SCM des éléments affectés à l'exercice de sa profession, les plus-values (ou moins-values) éventuellement dégagées sont soumises aux règles des plus-values professionnelles de nature non commerciale.

## 3° Plus-values de cession des parts sociales

**3109** Elles relèvent du régime d'imposition des plus-values professionnelles, les parts de SCM faisant obligatoirement partie des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession.



# Convention de partage de frais

## I. Aspects juridiques

### A. – DÉFINITION ET CARACTÉRISTIQUES GÉNÉRALES

**3110** La convention de partage de frais ou « contrat d'exercice à frais commun » a pour but de répartir des dépenses professionnelles communes (loyer du local, rémunération d'une secrétaire, achats de fournitures, etc.) entre au moins deux professionnels libéraux, mais elle ne constitue pas pour autant une société. Il s'agit d'une juxtaposition d'activités sans partage d'honoraires. Chaque personne faisant partie du groupement exerce l'activité professionnelle en son nom propre et adhère à titre individuel à une Association Agréée. Ce type de groupement s'apparente par son objet, à une société civile de moyens. Il s'agit cependant d'une structure plus souple car il n'est pas créé d'entité juridique distincte pour gérer des moyens en principe limités. Les honoraires n'étant pas partagés, la convention de partage de frais permet le regroupement entre professionnels de spécialités différentes.

**3111** En l'absence de personnalité juridique, le groupement ne peut pas contracter directement, par exemple pour signer un bail professionnel, réaliser un emprunt ou embaucher un salarié. La gestion du salariat commun peut être complexe : chaque professionnel partie au contrat emploie les salariés communs à temps partiel, contrairement à une structure de type société civile de moyens où c'est la société qui sera seul employeur des salariés communs de ses membres.

La convention de partage de frais présente un inconvénient pour les professionnels ayant des dépenses d'investissements importantes et souhaitant investir en commun : l'acquisition ne pourra se faire par le groupement, qui n'a pas la personnalité juridique, et impliquera donc obligatoirement une situation d'indivision entre eux.

**3112** Des professionnels ayant déjà créé entre eux une société civile de moyens peuvent avoir intérêt à conclure en complément une convention de partage de frais : au-delà du partage des frais, la convention peut permettre de régir leur exercice en commun, par exemple l'aménagement des horaires de travail et l'organisation des remplacements, ce qui n'est pas l'objet d'une SCM qui ne tend qu'à la mise en commun de moyens.

### B. – ÉTABLISSEMENT DU CONTRAT

**3113** Ce contrat peut être établi par acte sous seing privé ou par acte notarié. La convention de partage de frais n'est soumise à aucune règle de forme particulière.

Il convient de rappeler que chaque partie exerce sa profession individuellement et perçoit directement les honoraires inhérents aux prestations qu'elle effectue.

Une copie du contrat devra être communiquée à l'Ordre professionnel dont relève les cocontractants s'il en existe un.

**3114** Les principales clauses que doit contenir la convention de partage de frais sont les suivantes :

- détermination des dépenses communes :
  - modalités d'utilisation des locaux,
  - nature des frais généraux et des investissements pris en charge par le groupement (achat, personnel, matériel, eau, gaz, électricité, téléphone fixe, internet, imprimante, photocopieuse...),
  - modalités de répartition des charges ;
- détermination du financement des dépenses et des investissements ;
- inventaire des biens détenus par chaque contractant et de ceux qui seront utilisés en commun ;
- sort des biens acquis en indivision, notamment en cas de départ d'un contractant ;
- durée et clause de résiliation du contrat ;
- entrée et sortie des membres du groupement.

En pratique, chaque professionnel règle les dépenses communes selon la clé de répartition figurant au contrat et perçoit les honoraires de sa clientèle, qui reste propre. Un compte commun est généralement créé pour le paiement des charges.

**Remarque** Il est conseillé de prévoir une clause concernant les modalités de révision de la répartition des dépenses communes, par exemple, tous les six mois ou tous les ans, afin de s'adapter à l'évolution de l'activité de chaque partie.

## II. Aspects fiscaux

**3115** Le simple partage de frais n'est pas constitutif d'une société de fait.

**Remarque** Toutefois, certains groupements de moyens non dotés de la personnalité morale peuvent être assimilés à une société de fait lorsque certaines conditions sont remplies. Ils relèvent dans ce cas du régime fiscal des sociétés de personnes.

**3116** les conditions suivantes sont réunies :

- existence d'apports ;
- participation à la gestion ;
- participation au résultat.

### A. – IMPÔT SUR LE REVENU

**3117** En matière d'impôt sur le revenu, aucune déclaration n'est à faire par le responsable du groupement à frais commun. Chaque partie déduit de sa déclaration des revenus professionnels la quote-part de frais qui lui incombe.

### B. – TRAITEMENT DES IMMOBILISATIONS

**3118** Le groupement n'est pas propriétaire des actifs professionnels qui sont en indivision entre les associés. Il convient de reporter sur le registre des immobilisations de l'associé concerné et sur le tableau des immobilisations de sa déclaration n° 2035, la quote-part du prix de l'immobilisation correspondant à ses droits dans l'indivision et de comptabiliser les amortissements calculés sur cette base.

### C. – TVA

**3119** En principe, le groupement est assujéti à la TVA. Toutefois, ce groupement bien que non doté de la personnalité juridique, bénéficie de l'exonération prévue par l'article 261 B du CGI, V. **1705**.

Il n'y a, en principe, pas lieu à assujettissement à la condition que la répartition des dépenses soit effectuée très exactement en fonction des dépenses engagées. Cette position peut s'appuyer sur les règles prévues pour les « cabinets groupés » d'avocats. Dans ce cadre la doctrine énonce en effet « les répartitions de frais effectuées par les groupements de fait constitués entre avocats dont le seul objet est de répartir des dépenses communes entre leurs membres (cabinets de groupe) ne sont pas soumises à la TVA » (BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-10, § 140, 12 sept. 2012).

Une répartition forfaitaire des dépenses conduirait à une imposition à la TVA.

# Groupement d'intérêt économique (GIE)

## I. Aspects juridiques

### A. – DÉFINITION ET CARACTÉRISTIQUES GÉNÉRALES

#### ■ Sources

C. com., art. L. 251-1 à L. 251-23

**3120** Le GIE est un **groupement constitué par deux ou plusieurs personnes** physiques ou morales, en vue de mettre en œuvre tous les moyens propres à **faciliter ou à développer l'activité économique de ses membres**, à améliorer ou à accroître les résultats de cette activité.

Le GIE constitue un cadre juridique **intermédiaire entre la société et l'association**. Il a été créé afin de permettre à ses membres de **mettre en commun certaines de leurs activités sans remettre en cause leur indépendance et leurs individualités**.

**3121** L'activité d'un GIE doit se situer dans le prolongement de l'activité de ses membres et garder un **caractère auxiliaire** par rapport à celle-ci (C. com., art. L. 251-1). **L'activité du GIE ne peut donc pas absorber intégralement celle de ses membres**. À défaut, le groupement pourrait être frappé de nullité.

Par ailleurs, il est possible (C. com., art. L. 252-1 et s.) de constituer entre partenaires des différents États membres de l'UE, un GEIE (Groupement européen d'intérêt économique).

### B. – RÈGLES DE CONSTITUTION

#### 1° Contrat constitutif

**3122** Un **contrat constitutif** écrit doit être établi (C. com., art. L. 251-8).

Il contient certaines mentions obligatoires telles que :

- la dénomination du groupement ;
- l'identification de chacun des membres (dénomination sociale, forme juridique, adresse du domicile ou du siège social et, s'il y a lieu, le numéro d'identification) ;
- la durée du groupement ;
- l'objet du groupement ;
- l'adresse du siège.

Le contrat constitutif est soumis à la **formalité d'enregistrement** préalablement à la demande d'immatriculation au RCS.

#### 2° Capital

**3123** Un GIE peut être constitué **sans capital** (C. com., art. L. 251-3). En l'absence de capital, le groupement fonctionne comme une association en percevant des cotisations de la part de ses membres.

#### 3° Immatriculation au registre du commerce et des sociétés (RCS)

**3124** Cette immatriculation est obligatoire, un avis d'immatriculation est inséré au BODACC.

À compter de son immatriculation au RCS, le GIE jouit de la personnalité morale, et de la pleine capacité, sans que cette immatriculation emporte présomption de commercialité du groupement (C. com., art. L. 251-4).

## 4° Bénéficiaires effectifs

**3125** Depuis le 1<sup>er</sup> août 2017, lors de la demande d'immatriculation au RCS du GIE, le **document relatif aux bénéficiaires effectifs** doit être déposé au greffe du tribunal de commerce (C. monét. fin., art. R. 561-55 à R. 561-63, créés par L. n° 2016-1691, 9 déc. 2016, art. 139 et D. n° 2017-1094, 14 juin 2017).

**3126** Concernant les GIE déjà immatriculés au 1<sup>er</sup> août 2017, les formalités de dépôt du document identifiant leurs bénéficiaires effectifs devaient être accomplies pour le 1<sup>er</sup> avril 2018.

**3127** Les GIE sont tenus de déposer un nouveau document dans le délai de 30 jours à compter de tout fait et acte rendant nécessaire, la rectification ou le complément des informations qui sont mentionnés dans le document initial

**En pratique** Le dépôt électronique du document est possible sur le site [www.infogreffe.fr](http://www.infogreffe.fr)  
Pour les déclarations papier, le document doit être daté et signé en original par le représentant légal du GIE. Le modèle de déclaration DBE-G-1 doit être utilisé pour les déclarations concernant les GIE et les associations immatriculées au RCS.

## C. – FONCTIONNEMENT

**3128** Le GIE réunit au moins deux membres sous peine de dissolution, sans maximum requis. Il peut s'agir de personnes physiques, ayant une activité économique, ou de personnes morales. L'ordonnance de 1967 impose trois organes.

### 1° Organe de direction

**3129** Un ou plusieurs administrateurs, personnes physiques ou morales, sont choisis parmi ses membres. Le contrat constitutif fixe l'étendue de leurs pouvoirs et les conditions de leur révocation.

### 2° Organe délibérant

**3130** Il s'agit de l'assemblée des membres.

### 3° Organe de gestion et de contrôle

**3131** Un contrôleur de gestion est désigné. Un contrôle des comptes sera effectué par des commissaires aux comptes, si le groupement émet des obligations ou s'il compte au moins 100 salariés à la clôture d'un exercice (C. com., art. L. 251-12).

## D. – DÉCISIONS DIVERSES

**3132** L'assemblée prend ses décisions aux conditions de quorum et de majorité fixées par le contrat constitutif. Dans le silence du contrat les décisions sont prises à l'unanimité.

En principe et à défaut de stipulation contraire du contrat, chaque membre dispose d'une voix mais le contrat peut attribuer à chaque membre un nombre de voix différent de celui attribué aux autres membres (C. com., art. L. 251-10).

**3133** C'est l'assemblée des membres qui approuve les comptes et se prononce sur l'affectation et la répartition des résultats.

Le but du GIE n'étant pas de réaliser des bénéfices pour lui-même.

**3134** La perte est affectée dans un compte « report à nouveau » dans l'attente d'une imputation sur des bénéfices futurs.

**3135** Par ailleurs, les actes et documents émanant du groupement et destinés aux tiers, tels que les lettres, factures, doivent indiquer lisiblement la dénomination du groupement suivie des mots « groupement d'intérêt économique » ou « GIE » (C. com., art. L. 251-17).

## E. – RESPONSABILITÉ DES MEMBRES

**3136** Les membres du groupement sont tenus indéfiniment et solidairement des dettes sur leur patrimoine propre.



Toutefois, un nouveau membre, peut, si le contrat le permet, être exonéré des dettes nées antérieurement à son entrée dans le GIE. L'existence d'une telle clause d'exonération devra être déclarée dans le formulaire G0 lors de la constitution du groupement. La décision d'exonération doit être publiée (C. com., art. L. 251-6).

## F. – ENTRÉE DE NOUVEAUX MEMBRES – RETRAIT DES MEMBRES

**3137** Le groupement, au cours de son existence, peut accepter de nouveaux membres dans les conditions fixées par le contrat constitutif (C. com., art. L. 251-9).

Corrélativement, tout membre peut se retirer dans les conditions prévues par le contrat constitutif (ce droit de retrait est d'ordre public : il ne peut être supprimé).

Mais le droit de retrait suppose que celui qui l'exerce ait exécuté ses obligations, notamment l'obligation aux dettes du groupement envers les tiers.

## G. – RÉUNION DE TOUTES LES PARTS EN UNE SEULE MAIN

**3138 Réunion de toutes les parts en une seule main** – La réunion de toutes les parts en une seule main peut être une cause de dissolution du groupement ; c'est un juste motif de dissolution judiciaire.

## H. – TRANSFORMATION ET DISSOLUTION DU GIE

**3139** Le GIE peut être transformé en société en nom collectif sans donner lieu à dissolution ni à création d'une personne morale nouvelle (C. com., art. L. 251-18). À l'exception de ce cas expressément prévu par les textes, la transformation du GIE en une société ou association est susceptible de lui faire perdre sa personnalité morale. Cette opération devra s'interpréter en liquidation d'entreprise suivie d'une constitution de société et peut être lourde de conséquences fiscales.

**3140** Le GIE est dissous soit par l'arrivée du terme, soit par la réalisation ou l'extinction de l'objet, soit encore par une décision de l'assemblée ou par décision judiciaire... (C. com., art. L. 251-19).

La dissolution entraîne la liquidation du GIE.

Cette liquidation s'apparente à celle d'une société de personnes avec ses conséquences juridiques et fiscales (taxation du bénéfice et des plus-values).

# II. Aspects fiscaux

## A. – IMPÔT SUR LE REVENU

**3141** Le GIE n'est pas assujéti à l'impôt sur les sociétés dans la mesure où il est constitué et fonctionne dans le respect des dispositions du Code de commerce (CGI, art. 239 quater I).

En revanche, chaque membre est personnellement passible de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, selon son statut, pour la part de bénéfice correspondant à ses droits.

**3142 GIE exerçant une activité non commerciale** – Ce GIE exerce une activité libérale. Il doit respecter les règles de détermination des BNC. Il établit une déclaration 2035, peut adhérer à une association agréée et répartit le résultat qu'il dégage entre ses membres.

**3143 GIE de moyens** – Ce GIE n'exerce pas d'activité libérale, n'encaisse pas d'honoraires : il met à la disposition de ses membres des moyens (informatique, comptabilité, assistance technique, achats groupés, prospection de marchés, ...).

Ce GIE, qui a pour objet le partage de frais, est imposable dans la catégorie des BIC : il établit une déclaration 2031 et ses annexes.

**3144** Les résultats des GIE de moyens ne sont pas reportés sur la déclaration 2035 de ses membres mais directement sur leur déclaration 2042.

L'article 239 quater 1 du CGI rappelle que la répartition des résultats est effectuée dans les conditions fixées par le contrat de groupement ou, à défaut, par fractions égales.

## B. – TVA - CET

### 1° TVA

**3145** Le GIE d'exercice est, ou non, assujetti à la TVA en fonction de la nature de l'activité exercée. Le GIE de moyens sera redevable de la TVA sur les services rendus à ses membres, sauf application de l'article 261 B du CGI lorsque ses membres ne sont pas assujettis à TVA, V. **1705**. Dans ce cas, le groupement établira une déclaration 2036 bis destinée à faire apparaître les renseignements concernant les associés et l'état détaillé des dépenses réparties entre eux.

### 2° CET

**3146** Un GIE d'exercice est, en principe, redevable de la taxe CET dans les conditions de droit commun. On remarquera néanmoins, qu'en matière de taxe professionnelle (la CET a remplacé la taxe professionnelle), le Conseil d'État avait jugé qu'un groupement d'intérêt économique regroupant un expert-comptable, un conseil juridique et une société anonyme d'expertise comptable n'est pas personnellement imposable à cette taxe (CE 19 juin 2002 n° 229146). Par ailleurs, les doutes exprimés plus haut concernant l'applicabilité de la CET à la SCM peuvent également s'appliquer au GIE.

## C. – AUTRES TAXES

### 1° Taxe sur les véhicules de sociétés (TVS)

**3147** Le GIE n'entre pas dans le champ d'application de cette taxe. Par contre, les véhicules qu'un GIE met à disposition de ses membres sont imposables à la TVS au nom des utilisateurs adhérents du GIE.

### 2° Taxes assises sur les salaires

**3148** Les GIE sont assujettis à la taxe sur les salaires en cas d'exonération de TVA.

# Exercice en groupe avec partage d'honoraires

## Sociétés et groupements d'exercice

---

I. Aspects juridiques.....	3149	II. Aspects fiscaux.....	3348
----------------------------	------	--------------------------	------

# Sociétés et groupements d'exercice

## I. Aspects juridiques

### A. – PRÉSENTATION GÉNÉRALE DES SOCIÉTÉS CIVILES

#### ■ Sources

C. civ., art. 1832 ; art. 1845 et s. ; art. 1835 ; art. 1843-2 ; art. 1844-1 ; art. 1852 ; art. 1856 ; art. 1857 ; art. 1858

#### 1° Définition et caractéristiques générales

**3149** La société civile est un groupement de personnes doté de la personnalité juridique, dont le but est de partager les bénéfices qui résultent de l'action commune. La société a un caractère civil lorsque l'**activité libérale constitue son activité principale**.

La société civile est fondée sur l'« *intuitu personae* », c'est-à-dire que la personnalité des associés joue un rôle déterminant dans la constitution, le fonctionnement et la dissolution de la société.

**3150** La société civile appartient à la catégorie des sociétés de personnes dont elle présente les caractéristiques suivantes :

- caractère prédominant de la **personnalité des associés** : « *intuitu personae* » ;
- **procédure d'agrément des nouveaux associés** ;
- **responsabilité indéfinie des associés**.

#### 2° Règles de constitution

**3151 Statuts** – Les statuts doivent être écrits et contenir des informations relatives aux apports de chaque associé, à la forme juridique, à l'objet, à l'appellation, au siège social, au capital social, à la durée de la société et à son mode de fonctionnement.

**IMPORTANT** À défaut d'écrit, on se trouve en présence d'une société créée de fait.

Les statuts doivent être :

- signés par tous les associés ;
- présentés à la formalité de l'enregistrement ;
- déposés au greffe du Tribunal de commerce en vue de l'immatriculation au registre du commerce et des sociétés.

**3152 Capital social** – La loi ne fixe aucun minimum. En conséquence, rien ne s'oppose à ce qu'une société civile soit constituée uniquement entre apporteurs en industrie et qu'elle soit sans aucun capital. En effet, les apports en industrie ne concourent pas à la formation du capital mais donnent lieu à l'attribution de parts ouvrant droit au partage des bénéfices et de l'actif net, à charge de contribuer aux pertes.

**3153 Objet social** – Contrairement aux sociétés commerciales, où il est d'usage de prévoir un objet social étendu, la définition précise de l'objet dans les sociétés civiles permet de limiter le pouvoir des gérants à l'égard des tiers.

**Remarque** La société civile peut également être un vecteur de la pluri-professionnalité. En effet, l'ordonnance n° 2016-394 du 31 mars 2016 et ses décrets d'application prévoient, à compter du 8 mai 2017, la constitution de « **sociétés pluri-professionnelles d'exercice** » (SPE), pouvant revêtir toute forme sociale, à l'exception de celles qui confèrent à leurs associés la qualité de commerçant (Décrets transversaux : D. n° 2017-794, 5 mai 2017 et D. n° 2017-795, 5 mai 2017. Décrets propres à chaque profession concernée : Administrateurs et mandataires judiciaires : D. n° 2017-796, 5 mai 2017 ; Conseils en propriété industrielle : D. n° 2017-797, 5 mai 2017 ; avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation : D. n° 2017-798, 5 mai 2017 ; Avocats : D. n° 2017-801, 5 mai 2017 ; ESxperts comptables : D. n° 2017-799, 5 mai 2017 ; Huissiers de justice, Notaires et Commissaires priseurs judiciaires : D. n° 2017-800, 5 mai 2017).. Pour plus de détails, V. **3332**.

**3154 Formalités de constitution** – Pour l'inscription au Registre du commerce et des sociétés, une déclaration doit être faite au greffe du Tribunal de commerce, agissant en qualité de centre de formalités des entreprises, sur un imprimé comprenant les renseignements nécessaires pour l'immatriculation au greffe (MO), et pour faire

la déclaration d'existence aux services des impôts et aux organismes sociaux. Un avis de création de la société doit être publié dans un journal d'annonces légales.

**3155 Bénéficiaires effectifs** – Depuis le 1<sup>er</sup> août 2017, le document relatif aux bénéficiaires effectifs doit également être déposé au greffe lors de la demande d'immatriculation au RCS, dans le délai de 15 jours, au plus tard, à compter de la délivrance du récépissé de dépôt de dossier de création d'entreprise (C. monét. fin., art. R. 561-55 à R. 561-63, créés par L. n° 2016-1691, 9 déc. 2016, art. 139 et D. n° 2017-1094, 14 juin 2017). Les sociétés civiles déjà immatriculées au 1<sup>er</sup> août 2017 ont dû également déposer au greffe du tribunal de commerce le document identifiant leurs bénéficiaires effectifs **avant le 1<sup>er</sup> avril 2018**.

Un nouveau document doit être déposé dans les 30 jours suivant tout fait ou acte rendant nécessaire la rectification ou le complément des informations qui y sont mentionnées.

Un nouveau document complet, reprenant l'exhaustivité des informations concernant la société déclarante et les bénéficiaires effectifs, doit être déposé dans les cas suivants :

► Concernant la société déclarante :

- Changement de dénomination sociale,
- Changement de forme juridique,
- Changement de siège social,

► Concernant les bénéficiaires effectifs précédemment déclarés :

- Nouvelle personne physique devenant bénéficiaire effectif,
- Perte de la qualité de bénéficiaire effectif,
- Changement d'un ou plusieurs représentants légaux lorsqu'ils ont déclaré qu'ils étaient bénéficiaires effectifs,
- Changement de l'adresse personnelle ou du nom d'usage d'un bénéficiaire effectif,
- Modification des modalités du contrôle exercé par le bénéficiaire effectif sur la société déclarante.

**En pratique** Le dépôt électronique du document est possible sur le site [www.infogreffe.fr](http://www.infogreffe.fr)

Pour les déclarations papier, le document doit être daté et signé en original par le représentant légal de la société. Le modèle de déclaration DBE-S-1 doit être utilisé pour les sociétés.

**3156** Le bénéficiaire effectif est toujours une personne physique. En aucun cas, il ne peut s'agir d'une personne morale.

Il s'agit de la ou les personnes physiques qui possèdent ou contrôlent, directement ou indirectement, la société déclarante.

Le bénéficiaire effectif est :

- soit, la ou les personnes physiques qui détiennent, directement ou indirectement, plus de 25% du capital ou des droits de vote de la société déclarante ;
- soit, la ou les personnes physiques qui exercent, par d'autres moyens, un pouvoir de contrôle sur les organes de gestion, d'administration ou de direction de la société déclarante ou sur l'assemblée générale de ses associés ou actionnaires ;
- soit, uniquement à défaut d'identification d'un bénéficiaire effectif selon les deux critères précédents, la ou les personnes physiques qui occupent directement ou indirectement (par l'intermédiaire d'une ou plusieurs personnes morales) la position de représentant légal de la société déclarante.

**Remarque** L'accès au registre des bénéficiaires effectifs est restreint aux catégories de personnes suivantes :

- Le représentant légal de l'entité,
- Les 18 entités visées par l'article R.561-57 du Code monétaire et financier,
- Les entités assujetties à la lutte contre le blanchiment et le financement du terrorisme,
- Toute personne justifiant d'un intérêt légitime et autorisée par ordonnance du juge commis à la surveillance du RCS.

**3157 Associés** – Une société civile doit être constituée de **2 associés** au minimum.

**3158 Gérance** – Un ou plusieurs gérants, associés ou non, personnes physiques ou morales, sont nommés par les statuts, par acte distinct ou par décision collective des associés représentant (sauf clause statutaire contraire) plus de la moitié des parts sociales.

La nomination et la cessation des fonctions du gérant doivent être publiées.

À défaut de gérant depuis plus d'un an, tout intéressé peut demander en justice la dissolution anticipée de la société.

Le ou les gérants sont les représentants légaux de la société. Dans les rapports avec les tiers, chaque gérant peut engager seul la société par les actes entrant dans l'objet social.

**3159 Décisions collectives** – Les décisions collectives sont prises par les associés réunis en assemblée. Dans le silence de la loi, le nombre de voix dont dispose chaque associé est librement fixé par les statuts (un homme pour une voix ou nombre de voix proportionnel au nombre de parts). Les conditions de majorité sont également

organisées par les statuts. En l'absence de clauses particulières les décisions sont prises à l'unanimité. Une consultation écrite des associés est également possible lorsque les statuts le prévoient.

**3160** Les assemblées ordinaires ont vocation à prendre toutes décisions excédant les pouvoirs du gérant. L'assemblée ordinaire obligatoire approuve les **comptes sociaux**.

**3161** Seules les **assemblées générales extraordinaires** peuvent **modifier les statuts**. Toute modification entraîne des formalités de publicité :

- insertion dans un journal d'annonces légales ;
- dépôt au greffe du Tribunal de commerce ;
- inscription modificative au registre du commerce et des sociétés.

**3162** Les décisions collectives doivent faire l'objet de procès-verbaux écrits et retranscrits sur un registre coté et paraphé. (D. n° 78-704, 3 juill. 1978, art. 44). Le registre des procès-verbaux d'assemblées est paraphé, soit par un juge du Tribunal de commerce ou du Tribunal d'instance, soit par le maire ou un adjoint au maire de la commune du siège de la société. (D. n° 78-704, 3 juill. 1978, art. 45).

**3163 Reddition de compte** - Les gérants doivent au moins une fois dans l'année rendre compte de leur gestion aux associés. Cette reddition de compte doit comporter un **rapport écrit d'ensemble sur l'activité de la société** au cours de l'année ou de l'exercice écoulé, comportant l'indication des bénéfices réalisés ou prévisibles et des pertes encourues ou prévues.

En l'absence de disposition légale particulière, les statuts doivent préciser les modalités selon lesquelles cette reddition de compte est faite, et les obligations comptables à respecter.

**Remarque** Aucun dépôt de compte n'est à effectuer au greffe du Tribunal de commerce.

**3164 Partage des résultats** - Sauf clause contraire, la part de chaque associé dans les bénéfices et sa contribution aux pertes se déterminent à proportion de sa part dans le capital social. La part de l'associé qui n'a apporté que son industrie est égale à celle de l'associé qui a le moins apporté.

**IMPORTANT** Les stipulations attribuant à un associé la totalité du profit procuré par la société ou l'exonérant de la totalité des pertes, ou celles excluant un associé totalement du profit ou mettant à sa charge la totalité des pertes sont réputées non écrites.

**3165 Responsabilité des associés** - À l'égard des tiers, les associés répondent **personnellement et indéfiniment, mais sans solidarité, des dettes sociales proportionnellement à leur part** dans le capital social. L'associé qui n'a apporté que son industrie est tenu comme celui dont la participation dans le capital social est la plus faible. En l'absence de capital, les associés sont présumés responsables à parts égales.

**En pratique** Il est important, en cas de cession de parts, de déposer au greffe du Tribunal de commerce l'acte de cession et les statuts modifiés, de telle sorte que la responsabilité du cédant ne soit pas recherchée pour des engagements postérieurs à la cession.

L'obligation des associés au passif social est subsidiaire. En effet, les créanciers doivent d'abord poursuivre la société en paiement des dettes sociales avant de poursuivre les associés (Cass. com., 11 juin 2003, n° 99-17271).

**3166 Cession de parts** - Les cessions de parts ne peuvent être consenties qu'avec l'**agrément de tous les associés**. Les statuts peuvent cependant prévoir une majorité différente et même dispenser d'agrément les cessions consenties entre associés ou au conjoint de l'un d'eux. Les cessions de parts doivent être :

- constatées par écrit ;
- présentées à la formalité d'enregistrement ;
- pour l'opposabilité à la société : signifiées à la société par huissier ou par lettre recommandée avec AR, ou transfert sur les registres de la société si les statuts le permettent ;
- pour l'opposabilité aux tiers : déposées au greffe du Tribunal de commerce.

**Remarque** Sauf dispositions contraires des statuts, les cessions consenties à des ascendants ou à des descendants du cédant ne sont pas soumises à l'agrément.

### 3° Dissolution-Transformation/Fusion-Scission

#### 📖 Sources

C. civ., art. 1844-5 ; art. 1844-7 ; art. 1844-9

**3167 Dissolution - Cause de la dissolution** - Les causes de dissolution résultent principalement de :

- l'arrivée du terme de la société ;
- la réalisation ou l'extinction de l'objet social ;

- la décision des associés ;
- la dissolution judiciaire pour justes motifs ;
- l'annulation du contrat de société ;
- l'effet d'un jugement ordonnant la clôture de la liquidation judiciaire pour insuffisance d'actif ;
- pour toute autre cause prévue par les statuts.

**3168** Le décès, la faillite personnelle ou la liquidation judiciaire d'un associé, n'entraînent pas la dissolution de la société, sauf clause contraire des statuts. Lorsque tous les droits sociaux sont réunis entre les mains d'une seule personne, la société n'est pas dissoute, mais tout intéressé peut en demander la dissolution si la situation n'est pas régularisée dans un délai d'un an.

**3169 Modalités de la dissolution** – La dissolution de la société entraîne sa liquidation sauf en cas de fusion ou de scission. La société conserve sa personnalité morale pour les besoins de la liquidation jusqu'à la clôture de celle-ci.

Aucune règle impérative n'est prévue par le législateur pour le choix et la détermination des pouvoirs des liquidateurs. Les associés doivent donc prévoir, dans leurs statuts, les conditions de déroulement des opérations de liquidation.

**3170 Conséquences de la liquidation** – Le partage de l'actif net après paiement des dettes et remboursement du nominal des parts sociales est, sauf clause contraire des statuts, effectué entre les associés dans les mêmes proportions que leur participation au capital.

**3171 Transformation** – La transformation d'une société est l'opération consistant à changer sa forme juridique. En principe, la transformation n'entraîne pas création d'une personne morale nouvelle, mais constitue une simple modification des statuts.

Sauf disposition législative ou réglementaire contraire, une société ne peut être transformée en association dite loi 1901 ou en un autre type de groupement, sans perdre sa personnalité morale avec toutes les conséquences fiscales inhérentes.

**Remarque** Toutefois le législateur a prévu que la transformation de toute société en groupement d'intérêt économique, ne donnait pas lieu à la création d'une personne morale nouvelle (C. com., art. L 251-18).

**3172 Fusion** – Les opérations de fusion et de scission ont pour caractéristique commune la transmission des éléments d'actif et de passif composant le patrimoine d'une société au profit d'une ou plusieurs autres sociétés qui les recueillent en tout ou partie.

Dans les sociétés civiles, de telles opérations entraînent en principe, pour les sociétés absorbées, les mêmes conséquences fiscales qu'une dissolution.

Les apports faits à la société nouvelle ou à la société absorbante donnent lieu à la perception du droit d'apport selon les règles prévues pour les constitutions de société ou les augmentations de capital.

## B. – SOCIÉTÉS CIVILES PROFESSIONNELLES (SCP)

### 1° Définition et caractéristiques générales

#### ■ Sources

L. n° 66-879, 29 nov. 1966

**3173** La SCP est une société, dotée de la personnalité morale, permettant à des personnes physiques exerçant une même profession libérale réglementée d'exercer cette activité en commun, sans qu'il soit obligatoire d'effectuer des apports en capital. Les associés d'une SCP sont personnellement responsables de leurs actes professionnels et indéfiniment responsables des dettes de la société.

La SCP a pour objet l'exercice en commun de la profession par l'intermédiaire de ses membres et le partage des recettes résultant de cette activité. La SCP est propriétaire de la clientèle, elle perçoit l'ensemble des honoraires et paye les frais de fonctionnement.

En tant que société d'exercice, la SCP doit être inscrite au tableau de l'Ordre.

La possibilité de constituer une SCP entre membres d'une même profession libérale doit être prévue par un décret en Conseil d'État. Il existe 18 professions pour lesquelles un décret réglemente de façon spécifique les conditions de constitution et de fonctionnement :

- les commissaires aux comptes (C. com., art. R. 822-71),
- les conseils en propriété industrielle (C. propr. int., art. R. 422-12),
- les notaires (D. n° 67-868, 2 oct. 1967),
- les avocats (D. n° 92-680, 20 juill. 1992),



- les avocats au Conseil d'Etat et à la Cour de cassation (D. n° 78-380, 15 mars 1978),
- les greffiers des tribunaux de commerce (C. com., art. R. 743-81),
- les huissiers de justice (D. n° 69-1274, 31 déc. 1969),
- les administrateurs et mandataires judiciaires (C. com., art. R. 814-109),
- les commissaires-priseurs judiciaires (D. n° 69-763, 24 juill. 1969),
- les infirmiers (C. santé publ., R. 4381-25),
- les masseurs kinésithérapeutes (C. santé publ., R. 4381-25),
- les chirurgiens-dentistes (C. santé publ., R. 4113-26),
- les médecins (C. santé publ., R. 4113-26),
- les vétérinaires (C. rur. pêche marit., R. 241-29),
- les biologistes médicaux (C. santé publ., R. 6223-11),
- les experts agricoles, fonciers ou forestiers (C. rur. pêche marit., R. 173-1),
- les architectes (D. n° 77-1480, 28 déc. 1977),
- les géomètres-experts (D. n° 76-73, 15 janv. 1976).

À partir du 1<sup>er</sup> juillet 2022, les huissiers de justice et les commissaires-priseurs judiciaires sont réunis au sein d'une nouvelle profession de commissaire de justice (Ord. n° 2016-728, 2 juin 2016).

**3174** Il n'est pas possible de créer une SCP pluridisciplinaire mais il est désormais possible de :

- transformer une SCP en une société pluri-professionnelle,
- ou participer, par voie de fusion, à la constitution d'une telle société, existante ou nouvelle.

Le décret n° 2017-795 du 5 mai 2017, pris en application de l'Ordonnance n° 2016-394 du 31 mars 2016, fixe, pour chaque profession, la majorité qui, à défaut de clause contraire des statuts, sera requise. Lorsqu'un associé a exprimé son refus, la société est tenue soit de faire acquérir ses parts par d'autres associés ou des tiers, soit de les acquérir elle-même à l'issue d'un délai de six mois à compter de la date d'expression du refus.

**3175** L'activité des membres de la SCP ne peut être ni commerciale, ni industrielle, ni artisanale, ni salariée.

**Remarque** Il est à noter que les règles exposées ci-dessus ne sont que des règles générales. Il est indispensable de consulter les décrets d'application de chaque profession pour connaître l'ensemble de la réglementation spécifique à celle-ci.

Dans le souci du respect des règles déontologiques, **la SCP ne peut être créée qu'à l'initiative des professions réglementées**. Il s'agit des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire (officiers ministériels et professions organisées en Ordre) et des professions dont le titre est protégé (ex : avocats). Seules les personnes physiques peuvent être associées. La loi exclut le fait qu'une autre société ait la qualité d'associé d'une SCP (à l'inverse, la SCP pourra avoir la qualité d'associé d'une autre société). Cette mesure permet notamment de sauvegarder l'indépendance des professionnels dans le choix des clients et de maintenir des rapports de confiance.

**3176** Par ailleurs, les personnes doivent, préalablement à la constitution, soit avoir régulièrement exercé la profession, soit réunir toutes les conditions légales pour l'exercer. Le cadre de la SCP exclut tout recours à des non professionnels, c'est à dire à des personnes qui n'ont pas le droit d'exercer la profession faute d'en avoir le titre ou le diplôme.

De façon générale, le cadre de la SCP demeure assez strict. Ainsi, les praticiens exerçant au sein d'une SCP ne sont toujours pas autorisés à exercer une activité libérale indépendante en dehors de cette structure.

Par ailleurs, **le nombre des praticiens associés est souvent limité par le décret**. Ce type de société ne convient donc pas lorsque l'objectif est de créer une structure de taille importante et/ou de faire appel à des capitaux extérieurs.

**3177** Outre ces diverses exigences, la SCP est soumise à des règles particulières, tant au niveau juridique qu'au niveau comptable et fiscal : les professionnels libéraux envisageant la création de ce type de société devront en mesurer, préalablement, les avantages et les inconvénients.

Au niveau juridique, le **capital social** de la SCP peut être enrichi d'apports en nature, en numéraire ou en industrie (compétence, savoir-faire), mais ces derniers ne donnent pas droit à l'attribution de parts sociales.

**Les statuts de la SCP** peuvent être rédigés sous seing privé ou par acte notarié et doivent désigner un **gérant** parmi les associés de la SCP. Si rien n'est prévu dans les statuts, tous les associés sont gérants.

## 2° Règles de constitution

### 📖 Sources

C. civ., art. 1838 ; L. n° 66-879, 29 nov. 1966, art. 7

**3178 Inscription, Agrément, Titularisation** – L'immatriculation au registre du commerce et des sociétés ne peut intervenir qu'après avoir obtenu l'agrément ou l'inscription de la SCP sur la liste ou le tableau professionnel.

Dans le cas particulier des offices ministériels, un agrément ou une titularisation, doit être accordé par le Ministre de la Justice.

**3179 Statuts** – Les statuts doivent être établis par écrit ; ils peuvent être sous seing privé ou notariés. Les statuts sont signés soit par les associés en personne, soit par un mandataire justifiant d'un pouvoir spécial sous réserve de dispositions spécifique à chaque Ordre. Les statuts reprennent les énonciations obligatoires prévues pour les sociétés civiles de droit commun : les noms, prénom, domicile de chaque associé, le siège social, la nature et l'évaluation des apports effectués par les associés, l'indication de la libération partielle ou totale du capital, le nombre de parts attribuées aux apporteurs en industrie. En outre, les décrets d'application pris pour chaque profession peuvent imposer des clauses complémentaires particulières. La durée de la société doit être déterminée dans les statuts. Elle ne peut excéder 99 ans et court à dater de l'immatriculation de la société.

**Remarque** Tout intéressé peut se faire délivrer, à ses frais, par le greffe, un **extrait des statuts** contenant, à l'exclusion de toutes autres indications, l'identité des associés, l'adresse du siège de la société, la raison sociale, la durée pour laquelle la société a été constituée, les clauses relatives aux pouvoirs des associés, à la responsabilité pécuniaire de ceux-ci et à la dissolution de la société.

**3180 Raison sociale** – La SCP est dotée d'une dénomination sociale, ce qui laisse donc libre cours à l'imagination des associés pour choisir le nom de la société, qui doit être immédiatement précédée ou suivie de la mention : « société civile professionnelle » ou des initiales : « SCP », elles-mêmes suivies de l'indication de la profession exercée.

**Remarque** Les règles relatives au maintien du nom d'anciens associés ont été abrogées néanmoins elles peuvent être prévues par les statuts. (L. n° 2011-331, 28 mars 2011).

**3181 Siège social** – La société doit avoir un siège social mentionné dans les statuts. De façon générale, il s'agira du lieu d'exercice de la profession. Cette identité de lieu d'exercice et d'adresse administrative est parfois imposée. Ainsi, lorsque la société est titulaire d'un office ministériel, le siège de cet office constitue obligatoirement le siège de la société. Concernant les professions médicales ou paramédicales, le Conseil de l'Ordre peut autoriser les membres à exercer dans un ou plusieurs cabinets secondaires si l'intérêt des malades l'exige.

**Remarque** Depuis l'adoption du Code de déontologie des infirmiers, l'autorisation d'ouvrir un cabinet secondaire pour les infirmiers n'est plus donnée par le directeur général de l'agence régionale de santé mais par le Conseil départemental de l'Ordre (C. santé publ., art. R. 4312-72).

La société civile qui demande son immatriculation lors de la création de l'entreprise libérale peut provisoirement installer son siège au domicile du gérant et y exercer une activité, sauf dispositions législatives ou stipulations contractuelles contraires.

**3182 Capital** – Lors de la constitution de la SCP, les associés effectuent les apports dont ils transfèrent la propriété ou la jouissance à la société. En contrepartie, les associés reçoivent des parts sociales.

- Apports en numéraire : il s'agit de sommes d'argent. Les conditions dans lesquelles s'effectue la libération des apports en numéraires sont prévues par les décrets d'application spécifiques à chaque profession.
- Apports en nature : il peut s'agir de documents, de matériels, d'immeubles et de droits. Les apports de clientèle sont possibles ainsi que l'apport d'un droit au bail les apports en nature peuvent être effectués en jouissance ou en propriété. Ils doivent être intégralement libérés lors de la souscription du capital.
- Apports en industrie : ces apports consistent à mettre à la disposition de la société ses connaissances techniques, son travail ou ses services. Ce type d'apport est essentiel dans la mesure où, d'une part, chaque associé n'entre dans la société que pour exercer sa profession et où, d'autre part, l'objet des SCP se confond avec l'activité de ses membres. Cet apport, bien que non pris en considération pour la formation du capital, donne la qualité d'associé et les droits qui lui sont attachés, notamment la participation aux bénéfices et aux décisions de la société.
- Le montant de la totalité des apports représente le capital social. La loi n'a fixé aucun capital minimal : elle précise toutefois que ce capital est divisé en parts égales. La répartition des parts sociales est fixée dans les statuts.

**3183 Associés** – La société civile, pour être valablement constituée, doit comprendre **au moins deux associés**. Les décrets spécifiques à chaque profession peuvent limiter le nombre des associés ; à défaut, il n'existe pas de maximum sauf à préserver le caractère intuitu personae.

Seules les **personnes physiques** peuvent constituer une société civile professionnelle ou en devenir membres. En revanche, il a été jugé que plusieurs SCP (il s'agissait en l'espèce de deux SCP d'avocats) peuvent constituer une société de fait pour l'exercice en commun de leur profession en lui apportant l'industrie de leurs membres. Sauf dispositions contraires de décrets d'application particuliers à chaque profession, **tout associé ne peut être membre que d'une seule société civile professionnelle et ne peut exercer la même profession à titre individuel.**

La société civile professionnelle ne peut être constituée **qu'entre membres d'une même profession. Certaines professions bénéficient toutefois de dérogations.**

Deux époux peuvent être associés d'une société civile professionnelle. Le fait que les associés soient tenus indéfiniment et solidairement des dettes sociales n'a jamais été, à la différence des autres sociétés civiles, un obstacle à la constitution d'une société civile professionnelle dans laquelle deux époux seraient associés.

**3184 Déclaration d'existence - Immatriculation au registre du commerce et des sociétés.** Deux exemplaires des statuts, signés et enregistrés doivent être déposés au greffe du Tribunal de commerce faisant office de centre de formalité des entreprises. Certains décrets anciens prévoient le dépôt d'un exemplaire de statuts au greffe du Tribunal de Grande Instance.

La SCP est dispensée en principe, de la publicité dans un journal d'annonces légales. Seules les professions dont les décrets d'application sont antérieurs au 3 juillet 1978 conservent cette obligation. Sont ainsi dispensées d'une annonce dans un journal d'annonces légales les créations de SCP de vétérinaires, infirmières, masseurs, kinésithérapeutes, huissiers, administrateurs et mandataires judiciaires.

La dispense d'insertion dans un journal d'annonces légales ne modifie pas l'obligation de s'immatriculer au RCS. L'immatriculation de la SCP ne peut intervenir qu'après l'agrément de celle-ci par l'autorité compétente ou son inscription sur la liste ou au tableau de l'Ordre professionnel.

### 3° Fonctionnement

**3185 Gérance** - Les pouvoirs de gestion de la société sont exercés par la gérance. Chaque décret d'application détermine la mission spécifique qui lui incombe. De façon générale, il s'agira d'accomplir tous les actes de gestion que commande l'intérêt de la société. Les limitations de pouvoir des gérants sont inopposables aux tiers. Ces pouvoirs du gérant ne peuvent en aucun cas avoir pour effet de créer une subordination des associés à la société pour l'accomplissement de leurs actes professionnels. L'égalité et l'indépendance des membres, caractéristiques de la profession libérale, doivent être sauvegardées. Le ou les gérants sont choisis parmi les associés.

En principe, tous les associés sont gérants, mais les statuts peuvent prévoir de désigner un ou plusieurs gérants parmi les associés.

En cas de pluralité de gérants, les pouvoirs de gestion sont exercés séparément. Toutefois, chacun a le droit de s'opposer à une opération avant qu'elle ne soit conclue.

Les conditions de nomination, de révocation et de durée du mandat sont fixées librement par les statuts. Les gérants sont responsables individuellement et solidairement envers la société et envers les tiers, des infractions aux lois et règlements de la violation des statuts ainsi que des fautes commises dans leur gestion.

La nomination des gérants (comme la cessation de leurs fonctions) doit faire l'objet de publicité.

**3186 Décisions collectives** - Toute décision excédant les pouvoirs du gérant doit être prise par l'assemblée des associés. Les associés bénéficient d'un droit à l'information sur l'état des affaires sociales. Ils approuvent les comptes sociaux de l'exercice et doivent intervenir pour toute décision relative à la modification des statuts de la société.

Chaque décret détermine le mode de consultation des associés ainsi que les règles de quorum et de majorité requises pour la validité des décisions.

**3187** Les décrets d'application ou, à défaut, les statuts, fixent les conditions de vote. Dans le silence des statuts et du règlement d'administration public, chaque associé dispose d'une seule voix quel que soit le nombre de parts qu'il possède. Un associé peut se faire représenter par un autre associé disposant d'un mandat écrit.

Les décisions ordinaires sont prises à la majorité des voix présentes ou représentées mais les statuts peuvent prévoir une majorité plus forte. Les décisions ayant pour objet une modification des statuts ne peuvent être adoptées, en principe, qu'à la majorité des trois quarts des voix.

**3188** Toute délibération de l'assemblée donne lieu à l'établissement d'un **procès-verbal** signé par les associés présents. Les procès-verbaux sont reportés sur un registre spécial préalablement coté et paraphé par le greffier du Tribunal d'instance ou suivant les professions exercées, du Tribunal de commerce ou de la Cour de cassation, et conservé au siège social. Le dépôt du procès-verbal au greffe n'est pas nécessaire, sauf s'il y a modification des statuts.

L'assemblée des associés doit être réunie au moins une fois par an.

**3189** Concernant les **comptes sociaux**, ceux-ci doivent être approuvés dans les **trois mois** suivant la clôture de l'exercice. Certaines professions sont tenues par des délais particuliers : **deux mois** dans les SCP de vétérinaires, médecins, conseil en propriété industrielle, greffiers de Tribunal de commerce, **six mois** pour les commissaires aux comptes.

Les comptes doivent être adressés aux associés, avec le rapport des gérants sur l'activité de la société et le texte des résolutions proposées, quinze jours au moins avant la réunion de l'Assemblée et, au plus tard, avec la convocation de celle-ci.

**3190 Responsabilité des associés - Responsabilité des actes professionnels** – Chaque associé répond sur l'ensemble de son patrimoine personnel, des actes professionnels qu'il accomplit.

En outre, la société est solidairement responsable avec lui des conséquences dommageables de ces actes. La solidarité de la société est justifiée par le fait qu'elle est seule à percevoir les honoraires (L. n° 66-879, 29 nov. 1966, art. 16).

Il est à noter que l'associé créancier de la société ne peut pas poursuivre ses coassociés en paiement après avoir vainement poursuivi la société car il ne peut bénéficier de l'obligation aux dettes sociales, instituée uniquement en faveur des tiers (Cass. com., 3 mai 2012, n° 11-14.844).

**3191** L'associé qui a commis la faute, fait générateur de la responsabilité, est le débiteur principal du dommage. Lorsque la société a été amenée à payer la dette, les autres co-associés ont un recours contre le fautif.

**3192** Les conséquences pécuniaires de ces recours sont généralement couvertes, la société ou les associés étant tenus de contracter une **assurance responsabilité civile professionnelle**, dans les conditions prévues par les décrets d'application propres à chaque profession.

**3193 Responsabilité des associés - Obligation aux dettes** – Le passif social incombe en premier lieu à la société qui en répond sur son patrimoine propre. En cas de défaillance de la société, ce sont les associés qui sont appelés ; ils sont tenus indéfiniment des dettes sociales à l'égard des tiers.

Tant qu'un associé n'a pas régulièrement publié son retrait de la société ou la cession de ses parts, les créanciers sont en droit d'exiger la contribution au passif si la société ne peut y faire face.

Seuls les associés existant à la date à laquelle les paiements sont exigibles peuvent être recherchés par les créanciers.

**3194** La mise en jeu de cette obligation aux dettes est subordonnée à une mise en demeure, restée infructueuse, de la société de payer les dettes sociales (L. n° 66-879, 29 nov. 1966, art. 15 al. 2).

La nécessité de poursuites préalables implique que les créanciers aient effectivement poursuivi la société et procédé à des actes d'exécution privés de toute efficacité. De simples commandements de payer ou une mise en demeure sont insuffisants pour caractériser l'existence de vaines poursuites préalables de la société.

L'obligation de l'associé est donc subséquente de celle de la société : l'associé est garant de la société.

**3195** Lorsque la SCP est mise en **sauvegarde, redressement ou liquidation judiciaire** l'ouverture d'une telle procédure à l'encontre de la SCP n'entraîne pas l'ouverture d'une procédure collective à l'encontre des associés (C. com., art. L. 653-1). Lorsqu'il exerce au sein d'une SCP, le professionnel libéral n'exerce pas une activité professionnelle indépendante permettant l'ouverture des procédures collectives régies par le Code de commerce (Cass. civ. 2<sup>e</sup>, 1<sup>er</sup> juin 2017, n° 16-17.077).

**Remarque** L'associé au sein d'une SCP est éligible à la procédure de surendettement des particuliers si son surendettement est dû à des dettes non professionnelles exigibles ou à échoir.

Les professionnels libéraux relevant d'un ordre professionnel et soumis à ce titre à des règles disciplinaires ne peuvent pas être frappés de faillite personnelle ou d'une interdiction de gérer (C. com., art. L. 653-3). Cette exception ne s'applique néanmoins pas lorsque la faillite personnelle ou l'interdiction de gérer est prononcée à titre de peine complémentaire à une sanction pour banqueroute (C. com., art. L. 654-1).

**3196 Exclusion d'un associé** – Les associés restent soumis à des règles de discipline inhérentes à chaque profession. La condamnation à des peines disciplinaires de suspension ou d'interdiction peut entraîner l'exclusion de l'associé fautif, en fonction des décrets spécifiques à chaque profession.

**3197** L'exclusion d'un associé peut également résulter, sous réserve des réglementations propres aux professions, d'une inexécution des obligations et des clauses statutaires.

**3198 Retrait des associés - Droit de retrait d'un associé** – Un associé peut se retirer de la société, soit qu'il cède ses parts sociales, soit que la société lui rembourse la valeur de ses parts. Le retrait peut intervenir à tout moment au cours du pacte social, mais l'associé doit en informer la société. Le retrait donne lieu à une publicité selon les modalités prévues par les décrets d'application. Il doit être publié au registre du commerce et des sociétés pour être opposable aux tiers (L. n° 66-879, 29 nov. 1966, art. 18).

**3199** Le retrait d'un associé n'entraîne pas dissolution de la société sauf si le décret applicable aux SCP de sa profession prévoit cette clause de dissolution. Toutefois, en cas de mésentente paralysant le fonctionnement de

la société, l'associé peut demander la dissolution par application de l'article 1844-7 du Code civil (L. n° 66-879, 29 nov. 1966, art. 24).

**3200 Retrait des associés - Indemnisation de l'associé retrayant** – Lorsqu'un associé le demande, la société est tenue soit de faire racheter ses parts par des associés ou d'autres professionnels, soit de les acquérir elle-même dans les conditions fixées par les décrets d'application.

Si la société décide d'acquérir elle-même les parts, elle est tenue de réduire son capital du montant de la valeur nominale de ces parts (L. n° 66-879, 29 nov. 1966, art. 21).

En général, la société bénéficie d'un délai de six mois pour faire connaître à l'associé sortant les modalités de rachat de ses parts.

L'associé qui se retire, conserve ses droits patrimoniaux tant qu'il n'a pas obtenu le remboursement intégral de la valeur de ses parts sociales (Cass. 1re civ., 16 avr. 2015).

**3201** L'associé qui se retire a droit à la valeur de ses parts et peut prétendre à l'ensemble des droits patrimoniaux qu'il détient dans la société au jour de son retrait, ce qui inclut sa quote-part de la valeur du droit de présentation de clientèle (Cass. civ., 18 juin 1996, n° 94-16159), ainsi que la trésorerie de la société (Cass. 1re civ., 20 déc. 2017, n° 16-17990).

Depuis la loi du 28 mars 2011, les associés peuvent fixer dans les statuts les principes et les modalités applicables à la détermination de la valeur des parts sociales. Il est notamment possible de décider que cette valeur ne prendra pas en compte la valeur de la clientèle (L. n° 66-879, 29 nov. 1966, art. 10).

**3202 Retrait des associés - Autres conséquences du retrait** – Les clauses de non-réinstallation prévues dans les statuts ou dans les actes de cession sont valables dès lors qu'elles ne rendent pas impossible l'exercice de l'activité du partant (Cass. civ., 4 janv. 1995, n° 92-16159).

**3203** Lors du retrait d'un associé, les statuts doivent être modifiés et déposés au greffe du Tribunal de commerce. En cas de cession de parts sociales, le cessionnaire doit respecter la procédure d'agrément, le tout conformément aux dispositions prévues par les décrets particuliers à chaque profession.

**3204 Cession et transmission des parts** – La cession de parts doit être constatée par écrit (acte notarié ou sous seing privé). Le représentant de la société accepte cette cession par acte authentique ou bien la cession est signifiée à la société par ministère d'huissier. À partir de ce moment, la cession est opposable à la société. Les parts d'industrie ne sont pas cessibles. En conséquence, elles doivent être annulées lorsque le titulaire perd sa qualité d'associé.

Des **formalités de publicité** prévues par chaque décret d'application doivent être accomplies (en général dépôt de l'acte de cession au greffe du tribunal). Cette publicité, destinée à informer les tiers, permet également un contrôle par les autorités professionnelles.

L'arrivée d'un nouvel associé au sein de la SCP suppose également que l'autorité ordinaire ou le directeur général de l'agence régionale de santé pour les infirmiers et masseurs-kinésithérapeutes, en soit informé.

**3205 Cession et transmission des parts - Clause d'agrément** – Les parts sociales peuvent être transmises à des tiers avec le consentement des associés représentant au moins **les trois quarts des voix**.

Toutefois, les statuts peuvent imposer une majorité plus forte ou l'unanimité des associés.

Le projet de cession est notifié à la société et à chacun des associés. Si la société n'a pas fait connaître sa décision dans le délai de **deux mois**, le consentement est implicitement donné.

Si la société a refusé son consentement, les associés sont tenus, dans le délai de **six mois** à compter de ce refus d'acquiescer ou de faire acquiescer les parts sociales.

**3206 Cession et transmission des parts - Remboursement de la valeur des parts** – Si les parts sont acquises par la société, celle-ci est tenue de réduire son capital du montant de la valeur nominale des titres remboursés.

**3207 Cession et transmission des parts - Transmission des parts en cas de décès** – Les héritiers d'un associé défunt n'acquièrent pas de plein droit la qualité d'associé mais le droit, soit de céder les parts ainsi dévolues, soit d'obtenir le remboursement de ces parts. Les associés restant peuvent se trouver obligés d'acheter ces parts. Les conséquences financières qui résultent de ce rachat peuvent être atténuées par la souscription d'une assurance garantissant le paiement d'un capital en cas de décès d'un associé (l'assurance n'est pas déductible fiscalement).

## 4° Dissolution-Transformation-Fusion

**3208 Dissolution - Causes de la dissolution** – La dissolution de la SCP peut intervenir pour différences raisons :  
 – expiration du temps pour lequel la société a été créée (sauf prorogation) ;  
 – extinction de son objet ;

- annulation de la société ;
- dissolution anticipée prononcée par le tribunal ou décidée par les associés ;
- par l'effet d'un jugement ordonnant la clôture de la liquidation judiciaire pour insuffisance d'actif ;
- toutes causes prévues par les statuts.

La réunion de toutes les parts sociales entre les mains d'un seul associé n'entraîne pas la dissolution automatique de la société. L'associé unique est cependant tenu de régulariser la situation dans le délai d'un an. La radiation ou la destitution de la société par les organismes professionnels, le décès ou le retrait simultané de tous les associés entraînent la dissolution automatique de la société.

**3209 Dissolution - Conséquences de la dissolution** - La dissolution entraîne la liquidation de la société dans les conditions de droit commun. L'actif social est partagé entre les associés, après paiement des dettes et remboursement du capital social. La répartition se fait, sauf clause contraire des statuts, dans les mêmes proportions que la participation des associés au capital.

**3210 Dissolution - Transformation** - Les SCP peuvent être transformées en société d'une autre forme et notamment en société libérale (L. n° 90-1258, 31 déc. 1990). La transformation régulière n'entraîne pas la création d'un être moral nouveau.

**3211 Dissolution - Fusion** - La fusion entre deux ou plusieurs SCP est possible. Elle peut se réaliser soit par création d'une société nouvelle, soit par absorption. Au regard des impôts directs les fusions entraînent la dissolution des sociétés absorbées et produisent donc, en principe, les conséquences d'une cessation d'activité. Ces opérations peuvent conduire également à l'imposition, au nom des associés, des plus-values d'échange de la société absorbée. Toutefois, afin de faciliter les regroupements de sociétés, la loi prévoit des dispositifs de report d'imposition des plus-values constatées.

## C. – CONTRAT DE COLLABORATION

### 1° Définition et caractéristiques générales

#### ■ Sources

L. n° 2014-873, 4 août 2014, art. 17

**3212** La qualité de collaborateur libéral est reconnue au membre non salarié d'une profession libérale qui, dans le cadre d'un contrat de collaboration, exerce auprès d'un autre professionnel, personne physique ou personne morale, la même profession.

**Remarque** Ne sont pas concernés les officiers publics ou ministériels, commissaires aux comptes, et administrateurs et mandataires judiciaires.

**3213** L'administration fiscale définit le contrat de collaboration comme étant « l'acte par lequel un praticien confirmé met à la disposition d'un confrère les locaux et le matériel nécessaires à l'exercice de sa profession ainsi que, généralement, la clientèle attachée, moyennant une redevance égale à un certain pourcentage des honoraires encaissés par le collaborateur. » (BOI-BNC-CHAMP-10-20, § 96, 6 juill. 2016). Elle précise en outre que le collaborateur libéral doit :

- exercer son activité professionnelle en toute indépendance, sans lien de subordination ;
- avoir la possibilité de compléter sa formation et de se constituer une clientèle personnelle.

### 2° Règles de fonctionnement

**3214** Le contrat de collaboration se distingue des autres formes d'exercice en commun car il n'est pas constitutif d'un groupement ou société de fait : fiscalement il s'analyse comme un **contrat de location**. Il se différencie du contrat de remplacement dans la mesure où le collaborateur, exerçant pour son propre compte et sous sa responsabilité, s'acquitte d'une redevance alors que le remplaçant reçoit la rémunération du titulaire.

**En pratique** Ce type de contrat se rencontre principalement dans les professions de chirurgiens-dentistes et masseurs kinésithérapeutes. Il constitue souvent, pour de jeunes praticiens, le moyen d'acquérir une expérience avant une future installation ou association. Le contrat de collaboration peut aussi être conclu par le praticien installé en vue de céder, plus tard, son cabinet au collaborateur. Cette cession peut être organisée dès la signature du contrat, par une clause spécifique ou être prévue ultérieurement, lors d'un avenant au contrat de collaboration ou lors de son renouvellement. Il est également possible d'insérer dans le contrat un pacte de préférence donnant un droit prioritaire de rachat au jeune collaborateur. Si ce dernier décide de ne pas reprendre le cabinet dans lequel il exerçait, il peut s'installer de manière indépendante, en bénéficiant de la clientèle qu'il a développée, sous réserve de respecter l'interdiction de concurrence déloyale et, le cas échéant, la clause de non-concurrence stipulée au contrat au profit du praticien titulaire.

**3215** Le contrat de collaboration doit être conclu dans le respect des règles applicables à la profession et doit, sous peine de nullité, être établi par écrit.

**Remarque** Le titulaire peut être une personne physique ou une personne morale (SEL ou SCP). Le collaborateur est obligatoirement une personne physique.  
Le contrat de collaboration ne peut être conclu qu'entre personnes exerçant la même profession.

**3216** Les principales clauses contractuelles, portent, dans le respect des règles déontologiques, sur :

- la durée du contrat, qui peut être déterminée ou non ;
- les modalités de reconduction ou de rupture, dont le préavis ;
- le montant et le calcul des redevances ;
- Les conditions d'exercice de l'activité, et notamment les conditions dans lesquelles le collaborateur libéral peut satisfaire les besoins de sa clientèle personnelle ;
- l'installation ultérieure du collaborateur ;
- le périmètre géographique protégé.

Le contrat ne peut contenir d'engagements incompatibles avec les règles de la profession concernée ou susceptibles de priver le collaborateur de l'indépendance professionnelle nécessaire.

**IMPORTANT** La logique des contrats de collaboration peut différer très sensiblement selon les professions, c'est notamment le cas des contrats de collaboration des cabinets d'avocats. Les règles examinées ici concernent principalement les professions médicales.

**3217** Certaines professions limitent le recours à la collaboration : par exemple, les chirurgiens-dentistes ne peuvent recruter qu'un seul collaborateur, sauf autorisation du conseil de l'Ordre (C. santé publ., art. R.4127-276).

### 3° Régime fiscal

**3218 Situation du praticien titulaire** – Les redevances perçues en contrepartie de la mise à disposition des locaux, du matériel et de la clientèle ont la nature de recettes commerciales relevant normalement des bénéfices industriels et commerciaux. Toutefois, l'Administration admet qu'il s'agit d'une activité accessoire dont les profits peuvent être rattachés à l'activité principale imposée dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, sous réserve que les redevances ne représentent pas une part prépondérante de l'ensemble des recettes du praticien titulaire.

Cette condition étant remplie, l'existence simultanée de plusieurs contrats sur un même équipement ne fait pas obstacle à l'imposition de l'ensemble des recettes dans la catégorie des BNC (BOI-BNC-SECT-70-30, §10, 12 sept. 2012).

**IMPORTANT** La comptabilité doit enregistrer distinctement, dans un compte approprié, les redevances reçues.

**3219 Situation du collaborateur** – Il exerce sa profession en toute indépendance et perçoit l'intégralité des honoraires des actes qu'il accomplit. Ainsi, il est passible de l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéfices non commerciaux.

Les sommes qu'il paie au praticien titulaire constituent des loyers versés en contrepartie de la mise à sa disposition des locaux équipés, du matériel et, éventuellement, d'une partie de la clientèle. Ces redevances ne sont pas des rétrocessions d'honoraires. En conséquence, leur montant n'est pas déductible pour l'appréciation de la limite relative à l'application du régime de la déclaration contrôlée (CGI, art. 96).

Toutefois, ces redevances seront prises en compte pour la détermination du bénéfice imposable de l'intéressé (BOI-BNC-SECT-70-30, §20, 12 sept. 2012).

## D. – CONVENTIONS D'EXERCICE CONJOINT

**3220** La convention d'exercice conjoint est un contrat conclu entre deux ou plusieurs professionnels, ayant pour objet d'assurer à leurs clients un service continu, notamment en aménageant les remplacements, tout en réduisant les charges des co-contractants.

C'est une forme d'organisation de l'activité entre deux ou plusieurs professionnels libéraux, qui revêt en pratique les caractéristiques fiscales d'une société créée de fait.

**Remarque** Bien que faisant l'objet d'une déclaration d'exploitation en commun auprès du centre de formalités des entreprises (CFE), la convention d'exercice conjoint ne constitue pas une société de droit : elle n'est pas immatriculée au registre du commerce et des sociétés, et ne dispose donc pas de la personnalité morale.

## 1° Règles de fonctionnement

**3221** Cette convention se caractérise par la **mise en commun des honoraires** perçus individuellement par chaque professionnel. Elle se distingue en cela de la convention de partage de frais.

**En pratique** Assez fréquemment, les règles de fonctionnement quotidien (horaires, vacances) sont prévues par un **règlement intérieur annexé à la convention**, ce qui permet de faire évoluer le fonctionnement sans reprendre l'intégralité du contrat.

**3222** S'agissant des professions réglementées, et plus particulièrement des professions de santé, il est impératif que les contrats respectent un certain nombre de règles : il est donc recommandé, et même parfois obligatoire, de soumettre les projets de convention à **l'approbation des conseils de l'Ordre**. En tout état de cause, chaque membre exerce son activité sous sa propre responsabilité dont il assume seul les conséquences financières et disciplinaires.

**3223** Concrètement chaque praticien prélève, à échéances régulières, un pourcentage identique fixé dans la convention, des honoraires qu'il a personnellement encaissés. Le solde de ces honoraires prélevés est destiné à payer les frais communs de fonctionnement du cabinet. L'excédent est réparti entre les praticiens selon les modalités prévues par la convention. Chacun des praticiens conserve l'entière responsabilité de ses actes professionnels.

**3224** Les résultats de l'activité commune sont déterminés en soustrayant des recettes totales réalisées par les praticiens co-contractants, le montant des dépenses communes. Ces résultats sont ensuite répartis entre les praticiens, selon les modalités prévues dans la convention.

**Remarque** Une clause d'égalisation des recettes prévoit généralement la répartition entre les parties de tout ou partie des recettes.

**3225** Ce n'est pas une société de droit : la convention n'est pas immatriculée au registre du commerce et des sociétés, et ne dispose pas à ce titre de la personnalité morale. À noter cependant qu'il convient de faire une **déclaration d'exploitation en commun** auprès du centre de formalités des entreprises (CFE).

## 2° Régime fiscal

**3226** Chaque membre du groupement est soumis à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfice social qui lui revient en application des règles prévues à la convention (CGI, art. 8).

**3227** La limite au-delà de laquelle les contribuables exerçant une profession non commerciale sont soumis au régime de la déclaration contrôlée doit être appréciée par rapport à l'ensemble des recettes réalisées par le groupement (BOI-BNC-SECT-70-30, §40, 12 sept. 2012).

**3228** C'est au groupement de produire la déclaration n° 2035. Cette déclaration doit être souscrite au nom de la société par le représentant légal de celle-ci et non par chacun de ses membres, bien que l'imposition des résultats soit établie au nom de ceux-ci, chacun pour sa quote-part.

**3229** Par ailleurs, les opérations internes réalisées au sein de la convention peuvent être assimilées, compte tenu des prescriptions d'ordre public sur la déontologie de la profession, aux opérations pratiquées entre les membres d'une société en participation. Elles échappent, à ce titre, au paiement de la TVA (BOI-TVA-CHAMP-10-10-50-50, §50, 12 sept. 2012).

**3230** Les biens que les praticiens mettent à la disposition du groupement demeurent leur propriété, aucun droit d'apport n'est donc exigible.

En revanche, dans l'hypothèse de la cessation du contrat, le droit de partage est exigible sur les biens meubles acquis en commun (CGI, art. 746).

**3231** Le groupement, à l'instar des autres sociétés d'exercice, doit **adhérer à une association agréée** pour que ses membres puissent bénéficier de la non majoration.

## 3° Particularités comptables

### ■ Sources

CGI, art. 99 et 101

**3232** Le groupement doit satisfaire aux obligations comptables imposées aux titulaires de revenus non commerciaux.



Toutefois, chacun des praticiens liés par la convention reste responsable de ses propres actes professionnels et perçoit les honoraires correspondant à ces actes à titre personnel.

En fonction de leur volonté, chacun des praticiens peut tenir la comptabilité de ses recettes et des dépenses assumées personnellement, à la condition que l'ensemble des écritures soit ensuite regroupé, en fin d'année, au niveau du groupement.

Conformément aux dispositions légales, l'Administration peut demander la communication de l'ensemble des documents comptables tenus tant par le groupement lui-même que par ses membres (BOI-BNC-DECLA-10-20, § 160, 12 sept. 2012).

## E. – SOCIÉTÉ CRÉÉE DE FAIT

### 1° Définition et caractéristiques générales

**3233** La société créée de fait (SDF) résulte du comportement des parties qui traitent entre elles et agissent à l'égard des tiers comme de véritables associés, sans que le groupement ainsi constitué bénéficie de la personnalité morale. Souvent, l'existence de la SDF apparaît lorsqu'un conflit d'intérêts naît entre les parties ou qu'un créancier les poursuit en paiement ou que l'Administration constate à l'évidence qu'il y a une société créée de fait.

### 2° Réglementation

**3234** Les SDF sont régies par les articles 1871 à 1873 du Code civil applicables à la société en participation. Ces articles traitent de :

- la personnalité morale ;
- du patrimoine ;
- du fonctionnement de la société ;
- de la responsabilité des associés.

### 3° Personnalité morale

**3235** La SDF n'est pas immatriculée au registre du commerce et des sociétés. Elle n'a pas la personnalité morale et n'est pas soumise à publicité.

### 4° Patrimoine

**3236** La société n'ayant pas la personnalité morale n'a pas de patrimoine social.

À l'égard des tiers chaque associé reste propriétaire des biens qu'il met à la disposition de la société (C. civ., art. 1872). Toutefois, sont réputés indivis :

- les biens que les associés ont décidé de mettre en indivision ;
- les biens qui se trouvaient indivis avant d'être mis à la disposition de la société ;
- les biens acquis par emploi des deniers indivis pendant l'indivision.

### 5° Fonctionnement

**3237** À moins qu'une organisation différente n'ait été prévue, les rapports entre associés sont régis, en tant que de raison, soit par les dispositions applicables aux sociétés civiles si la société a un caractère civil soit, si elle a un caractère commercial, par celles applicables aux sociétés en nom collectif (C. civ., art. 1871).

### 6° Responsabilité

**3238** Chaque associé contracte en son nom personnel. Il est seul engagé à l'égard des tiers sauf si les participants agissent en qualité d'associés et ceci de façon notoire.

Les membres des professions libérales qui se sont comportés comme des associés d'une société de fait sont tenus des dettes **conjointement** et non pas solidairement, sauf si la société est commerciale (C. civ., art. 1872-1 ; Cass. civ., 30 janv. 1996, n° 94-12711).

## 7° Critères de l'existence d'une SDF

**3239** Selon une jurisprudence constante, il y a SDF lorsque les trois caractéristiques du contrat de société sont réunies :

- apports (en nature, en numéraire ou en industrie) ;
- partage des bénéfices ou des pertes (la seule réalisation d'un profit suffit à prouver ce critère) ;
- participation à la direction et au contrôle de l'entreprise.

**Apport à la société** : chaque associé doit faire un apport à la société :

- apport en industrie : mise à la disposition de la société de son travail, ses services, ses connaissances techniques ;
- apport en nature : de biens indivis ou de biens personnels.

**Participation à la gestion de la société** : tous les associés doivent participer à la gestion de la société : chacun doit pouvoir agir sur un pied d'égalité et engager l'entreprise (signature bancaire) et diriger l'entreprise (signature des documents fiscaux) ;

**Participations aux résultats** : chaque associé doit participer aux résultats (pertes ou bénéfices).

**Exemple** Exemples de faits ayant confirmé l'existence d'une SDF :

- utilisation d'un compte bancaire d'une partie par l'autre dans l'intérêt commun ;
- fourniture de cautions en vue de l'exploitation sociale ;
- assistance donnée par une personne à une autre dans l'exercice de son activité.

## 8° Déclaration d'existence

**3240** Les sociétés créées de fait n'ont pas de statuts ni de procès-verbaux d'assemblée à établir.

Une **déclaration d'existence** doit être faite au **centre des impôts** et, en cas d'emploi de salariés, aux **organismes sociaux**.

En l'absence de dépôt d'une déclaration d'existence auprès de l'Administration fiscale, l'Administration peut soumettre de fait la société à l'impôt sur les sociétés pour non-révélation de l'identité des associés (CGI, art. 206, 4°).

## 9° Répartition des bénéfices

**3241** Les bénéfices et pertes sont répartis entre les associés selon les modalités convenues entre eux (Cass. com., 15 mars 2017, n° 14-29448).

À défaut les résultats sont répartis proportionnellement au montant des apports des associés.

## 10° Dissolution - Liquidation - Transformation

**3242 Dissolution - Liquidation** - La durée d'existence de la société correspond, dans la plupart des cas, à celle de l'exploitation commune. À son terme la société est dissoute par décision des associés.

Chaque associé reste propriétaire des biens qui lui appartenaient au moment où l'exploitation commune a commencé. Les biens indivis devront être partagés entre les associés.

**3243 Transformation** - Juridiquement, la SDF étant dépourvue de personnalité morale, sa transformation entraîne nécessairement la création d'un être moral nouveau avec toutes les conséquences fiscales liées.

**3244 Fiscalement** l'Administration admet :

- de soumettre la transformation au droit fixe pour les droits d'enregistrements ;
- de ne pas imposer les plus-values latentes sur les éléments d'actif (clientèle) si :
  - aucune modification n'est apportée aux valeurs comptables,
  - la transformation n'entraîne pas de modifications statutaires importantes,
  - un acte, ou une déclaration spéciale, est déposé,
  - la transformation ne rend pas la nouvelle société imposable à l'impôt sur les sociétés.

**3245** La transformation d'une SDF en société civile professionnelle (SCP) ou en société en nom collectif (SNC) n'entraîne pas cessation d'entreprise ni taxation immédiate des bénéfices réalisés avant la transformation et non encore imposés, ni l'imposition des plus-values latentes sur les éléments d'actif du bilan fiscal de la société créée de fait, sous réserve que ces éléments soient repris pour la même valeur à l'actif de la société transformée.

## F. – SOCIÉTÉ EN PARTICIPATION D'EXERCICE LIBÉRAL

### 1° Définition et caractéristiques générales

**3246** Les sociétés en participation d'exercice libéral sont constituées entre personnes physiques exerçant une profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé (L. n° 90-1258, 31 déc.1990, art. 22). Un décret réglemente de façon spécifique les conditions de constitution et de fonctionnement des sociétés en participation pour chaque profession.

**3247** Les sociétés en participation d'exercice libéral :

- ne sont **pas immatriculées au registre du commerce et des sociétés** ;
- n'ont **pas de personnalité morale** et ne peuvent, de ce fait, ni agir ni être poursuivie en justice ;
- n'ont pas de patrimoine propre (V. **3236**).

**Remarque** Les SEP se sont développées chez les professions libérales pour échapper à deux contraintes des SCP :

- la limitation du nombre de cabinets ;
- le « droit de retrait » que peut exercer n'importe quel associé d'une SCP, obligeant alors la société ou ses associés à lui racheter ses parts : cette disposition conduit fréquemment à un contentieux entre les associés sur la valeur des parts.

### 2° Règles de constitution

**3248** Les associés, qui sont obligatoirement des personnes physiques, au minimum 2 personnes, doivent établir une convention ou des statuts. L'objet de la société doit être l'exercice de la profession concernée (L. n° 90-1258, 31 déc. 1990, art. 22). La dénomination sociale de la société doit être immédiatement précédée ou suivie de la mention : « société en participation » ou des initiales : « SEP », elles-mêmes suivies de l'indication de la ou des professions exercées

La SEP est soumise à **publicité** dans les conditions prévues par les décrets pour chaque profession (L. n° 90-1258, 31 déc. 1990, art. 22)

### 3° Fonctionnement

**3249** Les associés conviennent librement de l'objet, du fonctionnement et des conditions de la SEP. Ce cadre peut donc être utilisé pour la mise en commun de simples moyens ou pour réaliser une masse commune d'honoraires. La durée peut être illimitée.

**3250** Les rapports entre associés sont régis par les règles applicables aux sociétés civiles. Les associés sont tenus **indéfiniment à l'égard des tiers** des engagements pris par chacun d'eux en qualité d'associés, mais sans solidarité dans le cas des professionnels libéraux (L. n° 90-1258, 31 déc. 1990, art. 23).

**3251** Les modalités d'admission et de révocation d'un associé sont fixées par les statuts. À défaut la décision est prise à l'unanimité des associés non concernés.

Les statuts peuvent prévoir le versement d'une indemnité, qualifiée par la loi de « prestation compensatrice » en cas de retrait d'un associé (L. n° 90-1258, 31 déc. 1990, art. 23).

### 4° Régime fiscal

**3252** Les bénéficiaires sont soumis à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des bénéficiaires non commerciaux sauf option pour l'impôt sur les sociétés.

En cas de taxation à l'impôt sur le revenu, les bénéficiaires sont ainsi imposés au nom de chaque associé pour la quote-part correspondant à ses droits dans la société (L. n° 90-1258, 31 déc. 1990, art. 23).

## G. – STRUCTURES UNIPERSONNELLES

### 1° EURL/SELARL

**3253 Définition et caractéristiques générales** – L'entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée (EURL), ou SARL unipersonnelle, est une société instituée par une personne qui en détient seule toutes les parts. L'EURL ou la SELARL permettent d'**exercer individuellement une profession**, tout en adoptant une structure de société de capitaux.

**3254** Les intérêts sont multiples :

- **séparation juridique des patrimoines professionnel et privé** ;
- **facilité de transmission de l'entreprise**, le fait de scinder en parts sociales son patrimoine professionnel permettant de faciliter son transfert ;
- limitation (théorique) de la responsabilité à hauteur des apports réalisés, néanmoins la pratique bancaire demande quasi systématiquement une caution personnelle en cas de financement ;
- **accessibilité à différents régimes fiscaux** (BNC ou, sur option, IS).

La Loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016, art. 124, ouvre, depuis le 11 décembre 2016, le régime micro-BNC aux EURL dont l'associé unique est une personne physique dirigeant la société.

**Remarque** Tout professionnel libéral exerçant dans le cadre d'une EURL demeure personnellement et indéfiniment responsable de ses fautes professionnelles vis-à-vis de son client.

**3255** L'EURL (créée par la loi du 11 juillet 1985) étant une société commerciale, les professions réglementées n'y avaient accès que dans les conditions particulières propres à chaque décret d'application de la loi du 31 décembre 1990 (L. n° 90-1258, 31 déc. 1990) sur les sociétés d'exercice libéral. Cette dernière a institué les sociétés d'exercice libéral, afin que les membres des professions libérales puissent exercer leur activité avec des sociétés de forme commerciale mais ayant un objet de nature civile, comme une SEL optant pour la forme d'une SARL (SELARL). La possibilité donnée aux SARL de ne compter qu'un seul associé s'applique aux SELARL.

**Remarque** Pendant longtemps, la société unipersonnelle a été la seule technique juridique qui permettait de différencier le patrimoine de l'entrepreneur et celui de l'entreprise. Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2011, l'entrepreneur a le **choix entre la société unipersonnelle et la création d'un patrimoine affecté**. En effet, l'entrepreneur individuel peut créer un patrimoine affecté pour la réalisation de son activité professionnelle indépendante (V. **3272**).

**3256 Sociétés pluri-professionnelles d'exercice (SPE)** Certaines professions réglementées, et plus particulièrement les professions juridiques et judiciaires, ont accès aux sociétés commerciales de droit commun pour l'exercice de leur activité, excepté celles qui confèrent la qualité de commerçant (V. **3332**). Cependant, le texte pose les deux conditions suivantes :

- au moins un des associés doit être un professionnel exerçant la profession constituant l'objet social de la société, et ,
- si la société comporte un conseil d'administration ou de surveillance, au moins un des associés exerçant la profession au sein de la société doit en être membre. (L. n° 2015-990, 6 août 2015, art. 63)

**3257 Capital social** - Le montant du capital social d'une EURL est librement fixé par les statuts (L. n° 2003-721, 1<sup>er</sup> août 2003).

Bien qu'aucun minimum ne soit exigé, le montant du capital doit être mentionné dans les statuts, ce qui exclut que le capital soit nul.

**3258** Il n'existe aucune mesure spécifique aux formes unipersonnelles, les apports doivent être réalisés dans les conditions requises par chaque type de société.

Ainsi, comme pour la généralité des sociétés, les apports à une EURL peuvent être réalisés en numéraires, en nature ou en industrie. Toutefois, une EURL ne peut être constituée uniquement avec un apport en industrie, car les parts d'industrie n'entrent pas dans la composition du capital social. Or, une SARL doit avoir un capital social (C. com., art. L. 223-2). Par conséquent, une EURL doit être obligatoirement constituée avec un apport en numéraire ou un apport en nature. Par ailleurs, l'associé en industrie a la qualité d'associé même si les parts d'industrie ne participent pas au capital social de la société. Les apports en numéraires doivent être libérés, c'est-à-dire réalisés effectivement, à concurrence d'un cinquième de leur montant pour les EURL, le solde étant à verser dans les 5 ans suivant l'immatriculation de la société au RCS.

**3259 Dénomination sociale** - La dénomination sociale de la société doit être précédée ou immédiatement suivie de la mention de la forme juridique. Dans le cas particulier des EURL, il ne doit pas, en principe, être fait référence au caractère unipersonnel de la société. C'est ainsi qu'il doit être mentionné seulement SARL (C. com., art. L. 223-1, al. 4).

Il convient de préciser qu'il est déconseillé d'utiliser les signes de formalisation du caractère unipersonnel de la société, car elles sont issues de la pratique principalement, et d'autre part, parce qu'elles devront être modifiées en cas de passage à une forme pluripersonnelle. En outre, la dénomination sociale peut être composée en tout ou partie du nom de l'associé unique. Dans cette hypothèse, la société acquiert un droit irrévocable sur le nom que l'associé unique, personne physique qui ne pourra plus le remettre en cause.

S'agissant de professions réglementées, les initiales SEL sont accolées à celles de la forme de la société (SELARL ou SELAS) (L. n° 90-1259, 31 déc. 1990).

**3260 Fonctionnement et administration** – Quoiqu'unipersonnelle, l'EURL n'en est pas moins une personne morale dotée d'une autonomie et d'une indépendance juridique. Il faut donc veiller à respecter le formalisme juridique propre à ce type de société, et plus particulièrement tout ce qui concerne les décisions qui relèvent de l'assemblée générale. Pour tenir compte de la spécificité des sociétés unipersonnelles, les règles de convocation, vote et majorité ne sont pas applicables. En revanche, les décisions de l'associé unique doivent être enregistrées sur un registre coté et paraphé. (C. com., art L 223-31)

**3261** Le **gérant** est désigné par l'associé unique pour une durée mentionnée dans les statuts. Celle-ci peut être précisée dans la décision de nomination de manière déterminée ou indéterminée. Les décisions relatives à la désignation du gérant doivent être mentionnées au registre du commerce et des sociétés afin d'être opposables aux tiers.

**3262** L'associé peut décider que la fonction de gérant soit ou non rémunérée et dans l'affirmative, quel est le mode de rémunération, cette dernière revêt une importance particulière, même dans le cas où elle n'est pas déductible fiscalement. Dans tous les cas, cette rémunération doit être en fonction des capacités financières de la société. À défaut, il risque d'engager sa responsabilité en cas de défaillance de la société pour faute de gestion (C. com., art. L. 651-2). Lorsque le dirigeant est également associé unique, il doit veiller à ne pas s'attribuer une rémunération excessive sous peine d'être qualifiée d'abus de biens sociaux. Enfin, la rémunération n'est pas fixée de façon intangible, elle peut varier au cours de la vie sociale en fonction de la situation de la société.

**3263 Les conventions entre l'associé unique et la société sont réglementées:** l'associé, son conjoint, ses ascendants et descendants ne peuvent se faire consentir un prêt ou cautionner une dette par la société. Les opérations de gestion courante conclues dans des conditions normales sont en principe libres (C. com., art. L. 223-21 et C. com., art. L. 223-19).

**3264 Arrêté et approbation** – Chaque année, le gérant de l'EURL :

- arrête les comptes annuels conformément aux normes applicables aux sociétés, c'est-à-dire un bilan, un compte de résultat et une annexe, le tout établi sur la base d'une comptabilité d'engagements (créances/dettes). La déclaration fiscale d'une EURL relevant de l'impôt sur le revenu, étant établie d'après les recettes et les dépenses, le résultat comptable et le résultat fiscal ne seront pas identiques ;
- établit un rapport sur la gestion de la société (C. com., art. L. 232-1).

**3265** Toutefois, est dispensé l'associé unique, personne physique, assumant personnellement la gérance, d'établir un rapport de gestion lorsque, à la clôture de l'exercice social, sa société ne dépasse pas deux des trois seuils ci-dessous :

- **4 millions d'euros** de total de bilan ;
- **8 millions d'euros** de chiffre d'affaires net ;
- et **50 salariés** (Ord. n° 2015-900, 23 juill. 2015, art. 2, 1°, c et 4 ; D. n° 2015-903, 23 juill. 2015, art. 2, 1° et 5).

**3266** L'associé unique approuve les comptes, le cas échéant, après rapport du commissaire aux comptes, dans le délai de **six mois** après la clôture de l'exercice.

Lorsque le gérant n'est pas l'associé unique, il devra adresser à l'associé unique le rapport de gestion, les comptes et éventuellement le rapport du commissaire aux comptes, **un mois** avant la date prévue pour cette décision (C. com., art. R. 223-25). L'inventaire devra être à la disposition de l'associé au siège de la société. En revanche, et contrairement aux formes pluripersonnelles, le texte des résolutions envisagées n'a pas à lui être adressé (C. com., art. R. 223-25).

**Remarque** L'EURL est tenue de désigner un commissaire aux comptes lorsqu'elle dépasse, à la clôture d'un exercice, deux des trois seuils suivants :

- 3 100 000 euros de chiffre d'affaires hors taxes ;
- 1 550 000 euros de total bilan ;
- 50 salariés.

**3267** Par ailleurs, l'ordonnance n° 2014-86 du 30 janvier 2014 a allégé les obligations comptables des micro-entreprises et petites entreprises. Ce texte comporte trois séries de mesures de simplification :

- toutes les « **petites entreprises** » peuvent établir leurs comptes selon un **modèle simplifié** (bilan simplifié, compte de résultat simplifié, annexe simplifiée) ;
- les « **micro-entreprises** » ne sont plus tenues d'établir une annexe à leurs comptes annuels ;
- les « **micro-entreprises** » peuvent demander, lors du dépôt de leurs comptes au greffe du Tribunal de commerce, à ce que ces **comptes ne soient pas publiés**.

Le décret d'application mentionne les seuils relatifs aux catégories comptables des micro-entreprises et petites entreprises (D. n° 2014-136, 17 févr. 2014). Pour les micro-entreprises, le total du bilan est fixé à 350 000 €, le montant net du chiffre d'affaires à 700 000 € et le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice à 10.

Pour les petites entreprises, le total du bilan est fixé à 4 000 000 €, le montant net du chiffre d'affaires à 8 000 000 € et le nombre moyen de salariés employés au cours de l'exercice à 50 (C. com. art. D. 123-200). Ces mesures sont applicables, au titre des comptes clos au 31 décembre 2013 et déposés à compter du 1<sup>er</sup> avril 2014.

**3268** Même si les formalités de publicité ont été allégées, la tenue d'une comptabilité recettes/dépenses ne permet pas, en l'absence de bilan, de répondre aux exigences auxquelles sont soumises les EURL ou SELARL unipersonnelles.

**3269** La réponse ministérielle Philibert (Rép. min. Philibert, AN n° 3507 : JO 15 avr. 1996, p. 2078) précise que seule une **comptabilité de type commerciale** est susceptible de répondre aux exigences du Code de commerce en matière de publicité des comptes.

Il en résulte que les personnes exerçant une activité d'avocat dans le cadre d'une SELARL unipersonnelle relevant du régime des sociétés de personnes ont deux possibilités pour respecter à la fois leurs obligations juridiques et fiscales :

- réaliser une **double détermination du résultat** : l'une selon une comptabilité de caisse pour satisfaire à leurs obligations fiscales et l'autre selon une comptabilité de type commerciale en vue de répondre à leurs obligations juridiques ;
- faire opter la SELARL pour une **comptabilité de type commerciale** en vertu de l'article 93 A du Code général des impôts. En effet, cette option permet de déterminer le bénéfice à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu en prenant en compte les créances acquises et des dépenses engagées au cours de l'année d'imposition. Ainsi, la comptabilité utilisée sur le plan fiscal pourra également servir pour le dépôt des comptes auprès du Tribunal de commerce.

**3270 Dissolution** - La dissolution peut être décidée pour cause d'extinction de l'objet social, d'arrivée du terme statutaire ou d'une situation économique et comptable justifiant l'arrêt légal de l'activité (actif net inférieur à la moitié du capital social sauf à décider de la poursuite de l'activité et la reconstitution des capitaux propres) (C. civ., art. 1844-7). La dissolution d'une société unipersonnelle, si l'associé unique est une personne physique, entraîne la liquidation de la personne morale (C. civ., art. 1844-5, al. 4). L'associé unique doit déposer au greffe une déclaration pour permettre de porter la mention de la dissolution et de la liquidation de la société au registre du commerce et des sociétés (C. com., art. R. 240-14). L'associé unique est alors désigné en qualité de liquidateur, sauf désignation par ce dernier, d'une autre personne.

**3271** La dissolution ouvre une période de liquidation lorsque l'associé unique est une personne physique. Un liquidateur doit être nommé, qui peut être l'associé, le gérant ou un tiers. Le liquidateur a pour mission de réaliser l'actif de payer les créanciers et d'attribuer le boni de liquidation à l'associé unique. La clôture des opérations de liquidation met fin à la personnalité morale de la société. Lorsque l'associé unique est une personne morale, la dissolution n'est pas suivie de liquidation.

## 2° EIRL (Entreprise individuelle à responsabilité limitée)

**3272 Définition et caractéristiques générales** - L'entrepreneur individuel peut créer un patrimoine affecté pour la réalisation de son activité professionnelle indépendante. L'EIRL n'est pas une société, ni une autre forme de personne morale (C. com., art. L. 526-1), il s'agit uniquement d'un patrimoine d'affectation permettant à l'entrepreneur individuel de faire une séparation patrimoniale entre d'une part son patrimoine personnel et familial et d'autre part, son patrimoine professionnel. Le principe est qu'en cas de cessation des paiements, seuls les actifs affectés à l'activité professionnelle répondront des dettes professionnelles, par opposition aux actifs personnels qui seront protégés de l'action des créanciers.

Le gage des créanciers privés se trouve principalement cantonné aux biens non affectés à l'entreprise. L'ensemble patrimonial affecté à l'entreprise, une fois défini se trouve en outre doté de toutes les fonctions d'une entreprise exploitée sous forme sociétale.

La déclaration d'affectation est opposable de plein droit aux créanciers dont les droits sont nés **postérieurement** à son dépôt.

La loi « Sapin 2 » n° 2016- 1691 du 9 décembre 2016 a supprimé la possibilité pour les EIRL de rendre la déclaration d'affectation opposable aux créanciers antérieurs.

**3273 Constitution** - La résidence principale de l'entrepreneur individuel bénéficie d'une insaisissabilité à l'égard des créanciers professionnels, sans qu'il y ait besoin de procéder à déclaration ou publication. Pour étendre le patrimoine affecté de l'EIRL à d'autres biens que sa résidence principale, de nombreuses conditions doivent être remplies.

L'activité doit être exercée de façon indépendante et en qualité de personne physique.

**Remarque** Les agents commerciaux sont éligibles au régime de l'EIRL (Rép. min. n° 87875 : JOAN Q, 14 nov. 2010, p. 13812).

**3274** Si l'entrepreneur est déjà immatriculé en tant que tel l'identification d'EIRL se greffe sur l'immatriculation existante, dans le cas inverse, il se retrouve alors immatriculé de facto au registre des EIRL où il doit s'identifier lors du dépôt de la déclaration.

À cet effet, la déclaration d'affectation doit exprimer essentiellement le choix de soumettre l'exercice d'une activité professionnelle au régime du gage professionnel séparé défini par les articles (C. com., art. L. 526-6 à L. 526-21).

Cette dernière doit comporter « la mention de l'objet de l'activité professionnelle à laquelle le patrimoine est affecté » (C. com., art. L. 526-8, al. 1<sup>er</sup>, 2°). Elle doit également contenir de manière impérative « un état descriptif des biens, droits, obligations ou sûretés affectés à l'activité professionnelle ... » (C. com., art. L. 526-8, al. 1<sup>er</sup>, 1°).

**Remarque** Lorsque la déclaration d'affectation déposée par l'EIRL ne mentionne aucun de ces éléments (descriptif des biens, droits, obligations ou sûretés affectés à l'activité, en nature, qualité, quantité et valeur), la jurisprudence considère que cette circonstance constitue un manquement grave de nature à justifier la réunion des patrimoines personnel et professionnel dans la procédure collective ouverte à l'encontre de l'entrepreneur (Cass. com., 7 févr. 2018, n° 16-24.481).

**3275** Ainsi, l'entrepreneur doit respecter des règles pour la composition et l'évaluation de ce patrimoine affecté. Tout élément d'actif du patrimoine affecté, autre que des liquidités, d'une valeur déclarée supérieure à 30 000 € (C. com., art. D. 526-5) fait l'objet d'une évaluation au vu d'un rapport annexé à la déclaration établie sur la responsabilité d'un commissaire aux comptes, un expert-comptable, d'une association de gestion et de comptabilité ou d'un notaire (s'il s'agit d'un immeuble), désigné par l'entrepreneur individuel (C. com., art. L. 526-10 du Code de commerce).

**Remarque** Lorsque la valeur déclarée est supérieure à celle proposée par la personne en charge de l'évaluation, l'entrepreneur individuel est responsable, pendant une durée de cinq ans, à l'égard des tiers sur la totalité de son patrimoine, affecté et non affecté, à hauteur de la différence entre la valeur proposée et la valeur déclarée.

Par ailleurs, lorsque tout ou partie des biens affectés sont des biens communs ou indivis, l'entrepreneur individuel doit justifier de l'accord exprès de son conjoint ou de ses co-indivisaires et de leur information préalable sur les droits des créanciers sur le patrimoine affecté (C. com., art. L. 526-11).

**3276** En règle générale, pour les professionnels libéraux, la constitution du patrimoine affecté résulte du dépôt d'une déclaration effectuée (C. com., art. L. 526-7) à un registre tenu au greffe du tribunal statuant en matière commerciale du lieu de leur établissement principal.

**3277** Désormais, le transfert dans le ressort d'un autre registre de la déclaration d'affectation, des autres déclarations, des mentions inscrites et de l'ensemble des documents publics déposés est directement effectué par le précédent organisme teneur de registre à celui nouvellement compétent. Le registre nouvellement compétent est dispensé d'effectuer de nouvelles vérifications.

**3278 Dénomination sociale** – La dénomination sociale de l'entrepreneur individuel doit être précédée ou suivie immédiatement de la mention : « Entrepreneur individuel à responsabilité limitée » ou des initiales « EIRL » (C. com., art. L. 526-6, al. 3).

**3279 Fonctionnement et administration** – La finalité de constitution d'une EIRL réside dans le fait que le patrimoine affecté doit se distinguer très clairement des autres activités de l'entrepreneur. Cela suppose naturellement des règles de fonctionnement et des obligations comptables qui lui sont propres.

Ainsi, l'entrepreneur individuel est tenu de faire ouvrir dans un établissement de crédit un ou plusieurs comptes bancaires exclusivement dédiés à l'activité à laquelle le patrimoine a été affecté (C. com., art. L. 526-13).

Il détermine les revenus qu'il verse dans son patrimoine non affecté (C. com., art. L. 526-18).

**3280 Arrêté et approbation** – L'EIRL donne lieu à une comptabilité autonome établie dans les conditions du Code de commerce, c'est-à-dire une **comptabilité d'engagement**. C'est là une des difficultés que rencontreront les professionnels libéraux dans la mesure où leurs obligations fiscales, sous le régime de l'impôt sur le revenu, les conduisent à déterminer leurs résultats d'après une comptabilité de trésorerie. Ils se trouveront donc contraints à la **tenue d'une double comptabilité**. On ne peut que déplorer que le législateur n'ait pas prévu une simplification qui aurait encouragé la diffusion de l'EIRL dans le secteur libéral.

**3281** L'entrepreneur doit **déposer annuellement son bilan** (C. com., art. L. 526-14). Par ailleurs, l'entreprise individuelle qui souhaite passer en EIRL peut désormais présenter son dernier bilan en bilan d'ouverture, à condition qu'il ait été établi depuis moins de 4 mois (C. com., art. L. 526-8).

**3282 Fiscal** – En principe, le régime fiscal est celui de l'impôt sur le revenu.

Néanmoins, l'entrepreneur individuel qui exerce son activité dans le cadre d'une entreprise individuelle à responsabilité limitée ne bénéficiant pas du micro-BNC peut opter pour l'assimilation à une entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée ou à une exploitation agricole à responsabilité limitée (option IS).

**3283** L'EIRL adresse une notification au service des impôts du lieu de son principal établissement (D. n° 2012-398, 22 mars 2012, art. 1<sup>er</sup>).

La notification de l'option doit indiquer la dénomination et l'adresse de l'entreprise individuelle à responsabilité limitée, nom, prénom, l'adresse et la signature de l'entrepreneur individuel qui exerce son activité dans le cadre d'une entreprise individuelle à responsabilité limitée.

L'option est notifiée avant la fin du 3<sup>e</sup> mois de l'exercice au titre duquel l'entrepreneur individuel, qui exerce son activité dans le cadre d'une EIRL, souhaite être assimilé à une EURL ou à une EARL.

En cas de transformation d'une entreprise individuelle en une EIRL, l'option est notifiée dans les 3 mois suivant cette transformation.

**3284 Dissolution** – L'EIRL est susceptible de disparaître dans deux hypothèses :

- en cas de renonciation de l'entrepreneur individuel à responsabilité limitée à l'affectation ;
- en cas de décès de celui-ci (C. com., art. L. 526-15). Par exception, l'affectation ne cesse pas dès lors que l'un des héritiers ou ayants droit de l'entrepreneur individuel décédé manifeste son intention de poursuivre l'activité professionnelle à laquelle le patrimoine était affecté.

**3285** En outre, tous les types de transmission entre vifs sont ouverts à l'EIRL qui, en toute situation, peut transmettre l'ensemble du patrimoine affecté en tant qu'universalité mêlant actifs et passifs.

**3286** La liquidation de l'EIRL n'ayant pas opté pour l'assimilation à une EURL ou EARL, emporte les mêmes conséquences que la cessation fiscale d'une entreprise individuelle (CGI, art. 1655 sexies).

En conséquence, cela implique l'imposition immédiate non seulement des bénéfices d'exploitation réalisés depuis la fin du dernier exercice taxé, mais aussi des plus-values d'actif résultant de la cession ou de la cessation et, d'une manière générale, de tous les bénéfices en sursis d'imposition, provisions ou plus-values dont l'imposition a été précédemment différée.

En revanche, en cas d'assimilation de l'EIRL à une EURL ou à une EARL et de son assujettissement à l'impôt sur les sociétés, la liquidation de l'EIRL emporte l'imposition entre les mains de l'entrepreneur individuel du « boni de liquidation » dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. Par boni de liquidation, il convient d'entendre la différence entre le montant de l'actif net réel de l'EIRL à la date de sa liquidation et les sommes correspondant, par assimilation, à des apports dans l'EIRL (BOI-BIC-CHAMP-70-30 §340 et §350, 12 sept. 2012).

## H. – ASSOCIATION D'AVOCATS

**3287** L'association connaît aujourd'hui un regain d'intérêt. Les professionnels redécouvrent qu'elle offre une grande souplesse de fonctionnement en comparaison des SCP et des SEL. Sur un **plan fiscal**, elle permet, en principe, une **neutralité des entrées et des sorties d'associés**, due à son absence de vocation patrimoniale.

### 1° Constitution et composition de l'association

**3288** La convention d'association fait l'objet d'une convention écrite (D. n° 91-1197, 27 nov. 1991, art. 125, modifié par D. n° 2007-932, 15 mai 2007).

Une association d'avocats peut comprendre des avocats personnes physiques et des personnes morales exerçant la profession d'avocat (D. n° 91-1197, 27 nov. 1991, art. 124, modifié par D. n° 2007-932, 15 mai 2007).

Il faut, au minimum, **deux personnes** pour constituer une association d'avocats.

Si la convention d'association l'autorise expressément, un associé peut également exercer comme associé d'une SCP, d'une SEL, d'une société de droit commun inscrite au tableau ou d'une société pluri-professionnelle d'exercice (SPE) (D. n° 2017-801, 5 mai 2017). Il est ainsi laissé le choix aux avocats ou sociétés d'avocats membres d'une association d'avocats à responsabilité professionnelle individuelle de prévoir ou non l'exclusivité de l'exercice professionnel en modifiant à cette fin le contrat d'association.

**3289 Absence de personnalité morale** – L'association d'avocats, de type classique ou sous la forme d'une AARPI, n'étant pas immatriculée au registre du commerce et des sociétés, elle ne possède pas la personnalité morale. Les conséquences de l'absence de personnalité morale sont les suivantes :

- L'association n'ayant pas de patrimoine social, les entrées et sorties d'associés sont facilitées ;
- elle ne peut ester en justice, ni contracter (ainsi, une AARPI ne peut pas être intégrée à une autre AARPI comme associé) ;



– elle ne peut pas non plus faire l'objet d'une procédure collective qui ne pourra être ouverte qu'à l'encontre des associés.

**3290 Durée** – L'association d'avocats est constituée pour une durée déterminée ou indéterminée, sans pouvoir excéder 99 ans.

## 2° Dénomination

**3291** La dénomination de l'association est immédiatement précédée ou suivie de la mention « association d'avocats » (D. n° 91-1197, 27 nov. 1991, art. 124).

Dans l'hypothèse où les associés ont prévu que la mise en cause de la responsabilité professionnelle de l'un des membres n'engage pas celle des autres associés, la dénomination de l'association est immédiatement précédée ou suivie de la mention « association d'avocats à responsabilité professionnelle individuelle » ou des initiales « AARPI ». L'appartenance à l'association avec la dénomination de celle-ci doit être indiquée dans les actes professionnels et les correspondances de chaque associé (D. n° 91-1197, 27 nov. 1991, art.124-1, créé par D. n° 2007-932, 15 mai 2007).

## 3° Responsabilité

**3292** Chacun des membres de l'association est tenu des actes accomplis par l'un d'entre eux, au nom de l'association, à proportion de ses droits dans l'association.

Chacun des membres de l'association répond, en outre, sur l'ensemble de son patrimoine, des actes professionnels qu'il accomplit à l'égard de ses clients.

Le contrat d'association d'une AARPI, prévoit sur décision unanime des associés, que la mise en cause de la responsabilité professionnelle de l'un de ses membres n'engagera pas celle des autres associés. Cette clause est opposable aux tiers dès lors qu'elle a fait l'objet des formalités de publicité prévues.

## 4° Formalités

**3293 Obligation de déposer une convention écrite à l'Ordre** – Un exemplaire original de la convention d'association doit être adressé au Bâtonnier de l'ordre des avocats du barreau dans le ressort duquel l'association est domiciliée dans un délai de 15 jours à compter de sa signature. La convention d'association est remise contre récépissé ou adressée par LRAR.

Dans les 15 jours suivant la modification du contrat d'association, un exemplaire de l'acte modificatif est remis contre récépissé ou expédié par lettre recommandée avec demande d'avis de réception à chaque bâtonnier concerné. Cette formalité doit également être effectuée si un nouvel associé adhère à l'association.

**3294 Pouvoirs du bâtonnier et inscription au tableau** – Le Bâtonnier doit saisir le Conseil de l'Ordre qui a compétence pour s'assurer de la conformité de la convention avec la réglementation professionnelle et dispose d'un délai d'un mois à compter de la remise du récépissé ou de la réception de la lettre recommandée par avis de réception pour mettre en demeure les associés de modifier la convention jugée non conforme. Une fois la convention d'association ou d'AARPI validée par le Conseil de l'Ordre, celle-ci est inscrite au tableau du barreau comme toute structure d'exercice.

**3295 Publicité** – Après l'accomplissement des formalités visées ci-dessus, la constitution de l'association fait l'objet de l'insertion d'un avis dans un journal habilité à recevoir les annonces légales dans le département du lieu d'inscription au tableau de l'Ordre de chacun des associés (D. n° 91-1197, 27 nov. 1991, art. 126, modifié par D. n° 2007-932, 15 mai 2007).

L'avis contient la dénomination, la liste des associés, le nom du barreau auquel ils appartiennent et, s'il y a lieu, la mention indiquant que l'association s'est placée sous le régime de la responsabilité professionnelle de chacun des associés.

**3296 Démarches d'immatriculation auprès du CFE-CFE compétent** – L'association est tenue de se déclarer auprès du Centre de Formalités des Entreprises compétent (en principe URSSAF du siège social) pour obtenir un numéro SIRET et informer l'administration fiscale de son existence. Si l'association emploie des salariés dès sa constitution, une déclaration complémentaire devra être adressée à ce titre à l'URSSAF. En principe, le CFE diffuse lui-même les informations nécessaires auprès des différents organismes (Trésor Public, INSEE, RSI).

**3297 Démarches d'immatriculation auprès du CFE - Imprimé à utiliser** – Il n'existe, à notre connaissance, pas d'imprimé spécifique permettant l'immatriculation d'une société de fait dans le domaine libéral ou d'une association d'avocats.

En pratique, selon les renseignements obtenus des services fiscaux, l'imprimé qu'il convient d'utiliser est le formulaire F. La partie fiscale doit être manuellement adaptée pour préciser les informations liées aux bénéficiaires non commerciaux.

## 5° Droit de communication des informations sur l'association

**3298** Le procureur général peut demander communication du contrat d'association.

D'autre part, tout intéressé peut demander communication de la liste des associés et de la proportion de leurs droits dans l'association ainsi que, le cas échéant, des clauses du contrat d'association relatives à la responsabilité professionnelle individuelle de ses membres (D. n° 91-1197, 27 nov. 1991, art. 127, modifié par D. n° 2007-932, 15 mai 2007).

Ce droit de communication peut être exercé à chaque lieu d'établissement de l'association.

## 6° Changements d'associés

**3299** En raison de l'absence de personnalité morale de l'association, les droits dans l'association de chacun des avocats associés lui sont personnels et ne peuvent être cédés (D. n° 91-1197, 27 nov. 1991, art. 124).

Les biens corporels (mobilier, matériels de bureau, etc.) ou incorporels (clientèle, droit au bail, etc.) apportés par les associés peuvent être soumis à deux régimes distincts.

Le premier régime, qui est en pratique le plus courant, est celui de l'apport en jouissance : dans ce cas, chaque associé reste propriétaire des biens apportés et lors de son retrait, l'associé pourra reprendre les biens dont il a apporté la jouissance sans que les autres associés ne puissent revendiquer un droit quelconque sur ceux-ci, en ce compris la clientèle qui lui est attachée.

Le second régime est le régime de l'indivision : dans ce cas les biens sont transmis en pleine propriété et placés sous le régime de l'indivision, de telle sorte que chaque associé devient propriétaire indivis de l'ensemble des biens constituant l'indivision. L'indivision a pour conséquence de créer un patrimoine commun aux associés permettant de pallier à l'absence de personnalité morale de l'association. Dans cette hypothèse, la convention d'association sera utilement complétée par un contrat d'indivision régi par les dispositions des articles 815-1 et suivants et 1832-2 et suivants du Code civil. Il convient de veiller à ce que tout changement dans la composition des membres de l'association soit accompagné d'une cession de droits indivis pour assurer la corrélation entre la qualité d'associé et celle d'indivisaire.

**Remarque** Pour les associations d'une certaine importance, la mise en place d'une société de moyens dotée de la personnalité morale peut permettre d'éviter les inconvénients de l'indivision et de l'absence de capacité à contracter.

Par ailleurs, le retrait ou l'admission d'un associé donne lieu à la publication mentionnée ci-dessus et, en cas d'adhésion d'un nouvel associé les modifications du contrat doivent être déposées à l'Ordre selon la procédure précitée (D. n° 91-1197, 27 nov. 1991, art.128-1, créé par D. n° 2007-932, 15 mai 2007).

## 7° Approbation des résultats de l'association

**3300** Les textes ne prévoient pas spécifiquement pour les associations d'avocats d'obligation en matière d'approbation des comptes. Néanmoins, les conventions d'associations imposent fréquemment la tenue d'assemblée générale.

Quoi qu'il en soit, l'approbation annuelle des résultats et des comptes courants nous paraît indispensable à une saine gestion de l'association.

# I. – SOCIÉTÉS INTERPROFESSIONNELLES DE SOINS AMBULATOIRES (SISA)

**3301** La société interprofessionnelle de soins ambulatoires (SISA) a été créée en 2011 pour permettre aux structures d'exercice coordonné pluriprofessionnelles de percevoir collectivement des subventions dans un cadre juridique et fiscal sécurisé, visant à rémunérer les activités réalisées en commun par les professionnels de santé y exerçant.

**3302 1° Constitution** – La société interprofessionnelle de soins ambulatoires (SISA) est constituée de personnes physiques exerçant une profession médicale, d'auxiliaire médical ou de pharmacien. Elle doit compter parmi ses associés **au moins deux médecins et un auxiliaire médical**.

**Remarque** Les professionnels médicaux, auxiliaires médicaux et pharmaciens associés d'une SCM, d'une société civile professionnelle ou d'une société d'exercice libéral peuvent également être associés d'une société interprofessionnelle de soins ambulatoires.

**3303** Les objectifs de la création d'une SISA sont :

- la perception des nouveaux modes de rémunération (NMR) ;
- permettre aux différents professionnels de santé un exercice pluri-professionnel et coordonné ;
- pouvoir mettre en commun des revenus entre les associés de diverses professions de santé, ou facturer à l'Assurance Maladie des prestations coordonnées ;
- partager, avec le consentement exprès des patients, l'information médicale, sous couvert du secret médical, entre les différents professionnels de santé prenant en charge le patient d'une façon coordonnée, dans le cadre d'une maison de santé ou d'un pôle de santé.

Sans une SISA, la maison de santé n'a pas le droit de percevoir les nouveaux modes de rémunération. Ils ne peuvent pas être versés individuellement et directement aux membres de la maison de santé. C'est la SISA qui perçoit les NMR, sous réserve du respect du cahier des charges, puis les reverse aux associés. La SISA peut aussi percevoir d'autres financements publics de l'État et des collectivités territoriales.

Les associés peuvent exercer hors de la société interprofessionnelle de soins ambulatoires **toute activité professionnelle dont l'exercice en commun n'a pas été expressément prévu par les statuts** (CSP, art. L 4041-6). Les statuts déterminent les conditions dans lesquelles un associé peut exercer à titre personnel une activité dont ils prévoient l'exercice en commun.

**Remarque** Les sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires ne sont pas soumises aux formalités préalables exigées des personnes candidates à l'exercice individuel des professions médicales, d'auxiliaire médical ou de pharmacien. Toutefois, l'associé frappé d'une interdiction définitive d'exercer sa profession perd, au jour de cette interdiction, la qualité d'associé. Ses parts dans le capital sont alors rachetées dans un délai de six mois par un associé ou, à défaut, par la société selon les modalités prévues par les statuts.

**3304 2<sup>e</sup> Forme** - Les sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires sont des sociétés civiles régies par les articles 1832 et suivants du Code civil et par des dispositions spécifiques du Code de la santé publique (art. L 4041-1 et suivants).

**3305 3<sup>e</sup> Objet** - La société interprofessionnelle de soins ambulatoires a pour objet :

- la mise en commun de moyens pour faciliter l'exercice de l'activité professionnelle de chacun de ses associés ;
- l'exercice en commun, par ses associés, d'activités de coordination thérapeutique, d'éducation thérapeutique ou de coopération entre les professionnels de santé (CSP, art. L 4041-2).

Ces activités sont ainsi définies (CSP, art. R4041-1) :

- la coordination thérapeutique doit être entendue comme les procédures mises en place au sein de la société ou entre la société et des partenaires, visant à améliorer la qualité de la prise en charge et la cohérence du parcours de soin ;
- l'éducation thérapeutique s'inscrit dans le parcours de soins du patient. Elle a pour objectif de rendre le patient plus autonome en facilitant son adhésion aux traitements prescrits et en améliorant sa qualité de vie ;
- la coopération entre les professionnels de santé réside dans une démarche ayant pour objet d'opérer entre eux des transferts d'activités ou d'actes de soins ou de réorganiser leurs modes d'intervention auprès du patient.

**3306 4<sup>e</sup> Statuts** - Les statuts de la société sont établis par écrit. Ils doivent comporter les mentions obligatoires suivantes :

- les nom, prénom, domicile de chaque personne physique associée de la société ;
- la forme, l'objet et l'appellation de la société ainsi que la durée pour laquelle elle est constituée ;
- l'adresse du siège social ;
- selon le cas, le numéro d'inscription à l'Ordre pour tout associé relevant d'un Ordre professionnel ou la justification d'autorisation d'exercer pour les autres associés ;
- la profession exercée par chaque personne physique associée de la société et, le cas échéant, ses différents titres et spécialité ;
- la nature et l'évaluation distincte de chacun des apports effectués par les associés ;
- le montant du capital social, le nombre, le montant nominal et la répartition des parts sociales représentatives de ce capital ;
- l'affirmation de la libération totale ou partielle, suivant le cas, des apports concourant à la formation du capital social ;
- le cas échéant, le nombre de parts d'intérêt attribuées à chaque apporteur en industrie ;
- les modalités de fonctionnement de la société, notamment les règles de désignation du ou des gérants et le mode d'organisation de la gérance ;
- les conditions dans lesquelles un associé peut exercer à titre personnel une activité dont ils prévoient l'exercice en commun.

En revanche, les statuts ne doivent comporter aucune disposition tendant à obtenir d'un associé un rendement minimum ou de nature à porter atteinte à l'indépendance professionnelle de chacun d'entre eux et au libre choix du praticien par le malade (CSP, art. R 4041-4).

Les statuts de la société interprofessionnelle de soins ambulatoires ainsi que les avenants à ces statuts sont transmis, un mois au moins avant leur enregistrement, aux Ordres professionnels aux tableaux desquels sont inscrits les associés ainsi qu'à l'Agence régionale de santé.

**3307 5° SISA à capital fixe** – Dans les SISA à capital fixe, chaque entrée ou sortie d'associé implique :

- une modification des statuts de la SISA,
- un apport ou une cession de parts,
- une double formalité au registre du commerce et des sociétés (RCS),
- des formalités d'enregistrement auprès des services des impôts.

**3308** En effet, les statuts de la SISA devant comporter des informations à caractère personnel et professionnel sur les associés, des informations sur les apports effectués par chacun d'eux et des informations sur le capital social, toute entrée ou sortie d'associé implique une modification de ces statuts (CSP, art. R. 4041-3).

**3309** Lorsqu'un associé entre dans la société, soit il effectue un apport à la société qui augmente son capital social par création de nouvelles parts de la SISA qu'il reçoit en contrepartie de son apport, soit il rachète les parts qu'un associé sortant lui cède, le capital demeurant inchangé. Un associé sortant peut, soit être remboursé de la valeur de ses parts sociales par la SISA, ce qui contribue à la diminution du capital, soit céder ses parts à un associé ou à un tiers entrant, sous réserve de son agrément, le capital social demeurant inchangé.

**3310** Pour être opposables aux tiers et aux services fiscaux, les statuts modifiés et les actes de cession des parts (après notification officielle de cette dernière à la société), doivent être déposés par le représentant légal de la société auprès du RCS, dans le mois qui suit l'acte modificatif des statuts, accompagnés de la déclaration de changement de l'identité des associés, et enregistrés auprès du service des impôts.

**3311 6° SISA à capital variable** – Toute SISA, en tant que société civile, peut se constituer ou devenir une SISA à capital variable (C. civ., art. 1845-1). À cette fin, les statuts de la société doivent prévoir une clause de variabilité du capital, prévoyant que le montant du capital social peut varier, à la hausse ou à la baisse entre deux limites. Cette clause, une fois stipulée dans les statuts, permet d'alléger substantiellement les formalités, notamment au regard des publications au RCS, ce qui présente un véritable avantage lorsque des changements fréquents d'associés sont envisagés.

**3312** Lors du retrait d'un associé autre qu'un gérant, ou lors de l'admission d'un nouvel associé, la SISA à capital variable est dispensée de modifier ses statuts et de toutes les formalités de dépôt et de publication au RCS des actes constatant les augmentations ou les diminutions du capital, dès lors que la variation s'exerce dans les limites fixées par les statuts.

En revanche, devront être effectuées les formalités auprès du RCS afin de mettre à jour la déclaration de changement de l'identité des associés et l'enregistrement auprès du service des impôts.

**3313 7° Rémunérations des associés** – Les rémunérations versées en contrepartie de l'activité professionnelle des associés dont les statuts prévoient un exercice en commun constituent des recettes de la société et sont perçues par celle-ci (CSP, art. L 4042-1).

Par exception, lorsque ces activités sont exercées à titre personnel par un associé, les rémunérations afférentes ne constituent pas une recette de la société.

Les activités exercées en commun conformément aux statuts de la société ne sont pas soumises à l'interdiction de partage d'honoraires.

Les associés d'une société interprofessionnelle de soins ambulatoires ne sont pas réputés pratiquer le compérage du seul fait de leur appartenance à la société et de l'exercice en commun d'activités conformément aux statuts (CSP, art. 4043-1).

**3314 6° Responsabilité** – Chaque associé de la société interprofessionnelle de soins ambulatoires répond des actes professionnels qu'il accomplit dans le cadre des activités prévues par les statuts de la société dans les conditions de droit commun applicables aux professionnels de santé (CSP, art. 4042-2).

**3315 7° Fiscalité des bénéficiaires** – Les SISA relèvent du régime fiscal des sociétés de personnes, y compris lorsqu'elles se livrent à une exploitation ou à des opérations visées aux articles 34 et 35 du CGI (CGI, art. 8 7°), par exemple lorsqu'un de leurs membres est un pharmacien ou lorsqu'elles donnent en location à leurs membres des locaux munis du mobilier ou du matériel nécessaires à l'exercice de leur profession.

Ainsi, les bénéficiaires réalisés par les SISA sont, en principe, imposés au nom de chacun des professionnels de santé associés, à proportion de leurs droits dans ces sociétés, à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des

bénéfices industriels et commerciaux (cas notamment du pharmacien), ou celle des bénéfices non commerciaux (cas en principe des autres professionnels de santé).

Les SISA n'avaient pas la possibilité d'opter pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés (BOI-BIC-CHAMP-70-20-90, § 1, 12 sept. 2012).

Toutefois, pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2017, l'option pour l'IS devient possible (L. fin. rect. 2016, n° 2016-1918, art. 102).

## J. – SOCIÉTÉS D'EXERCICE LIBÉRAL

### 1° Définition et caractéristiques générales

#### ■ Sources

L. n° 90-1258, 31 déc. 1990

**3316** Les sociétés d'exercice libéral (SEL) ont été créées pour permettre aux membres des professions libérales d'exercer leur activité sous forme de sociétés de capitaux, et non plus sous forme d'entreprise individuelle ou de société civile. Les SEL peuvent revêtir différentes formes : sociétés à responsabilité limitée (SELARL), sociétés anonymes (SELAFA), sociétés par actions simplifiées (SELAS) ou sociétés en commandite par actions (SELCA ou SELACA). Les SEL sont soumises aux dispositions prévues par le Code de commerce pour les sociétés commerciales, sauf dispositions spéciales prévues par la loi du 31 décembre 1990 et par les décrets d'application concernant chaque profession libérale.

**Remarque** L'immatriculation de la société ne peut intervenir qu'après l'agrément de celle-ci par l'autorité compétente ou son inscription sur la liste ou au tableau de l'Ordre professionnel.

**3317** La SEL présente des avantages par rapport à une SCP lorsque la société doit emprunter :

- chaque associé de la SEL n'est responsable des dettes sociales qu'à concurrence de son apport à la société ; alors que dans une SCP, chaque associé est responsable indéfiniment, sur son patrimoine personnel, des dettes de la société ;
- en cas de recours à l'emprunt, le régime de l'impôt sur les sociétés permet de disposer, après impôt, d'une trésorerie plus importante que sous le régime de l'impôt sur le revenu. Dans une SEL, en effet, seule la rémunération des gérants et éventuellement les dividendes perçus par les associés sont imposés à l'IR. La SEL permet ainsi de rembourser les dettes avec des revenus qui n'ont supporté ni l'impôt sur le revenu ni les charges sociales, mais seulement l'IS. Dans une SCP soumise à l'impôt sur le revenu, tout le bénéfice est imposé au nom des associés, qu'il soit appréhendé ou non par eux.

**3318** Les principaux inconvénients de la SEL sont les frais et formalisme de constitution et de fonctionnement liés à la forme de société commerciale.

### 2° Objet

**3319** Les SEL ont en principe pour objet l'exercice d'une profession libérale soumise à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé, et sont donc monoprofessionnelles.

### 3° Capital

**3320** On distingue trois catégories d'associés :

- les associés exerçant leur profession au sein de la société ;
- les professionnels extérieurs à la société ;
- les tiers non professionnels, personnes physiques ou morales (le plafond de leur participation est fixé par décret pour chaque profession).

**3321** En principe, plus de la moitié du capital social et des droits de vote doit être détenue par des professionnels en exercice au sein de la société :

- soit directement ;
- soit par l'intermédiaire d'une société constituée exclusivement pour le rachat de tout ou partie du capital d'une entreprise dont les droits de vote attachés aux actions ou aux parts de la société nouvelle doivent être détenus pour plus de 50 % par les salariés de la société rachetée si les membres de cette société exercent leur profession au sein de la société d'exercice libéral, ou une société de participations financières de professions libérale.

Par dérogation :

- plus de la moitié du capital et des droits de vote des sociétés d'exercice libéral peut aussi être détenue par des personnes, établies en France (ou toute personne physique ou morale légalement établie dans un autre État membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou dans la Confédération suisse qui exerce, dans l'un de ces États, une activité soumise à un statut législatif ou réglementaire ou subordonnée à la possession d'une qualification nationale ou internationale reconnue et dont l'exercice constitue l'objet social de la société et, s'il s'agit d'une personne morale, qui répond, directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une autre personne morale, aux exigences de détention du capital et des droits de vote prévues par la loi du 31 décembre 1990), exerçant la profession constituant l'objet social de la société ou par des sociétés de participations financières de professions libérales dans les conditions prévues au II de l'article 6 de la loi du 31 décembre 1990 et au titre IV de la même loi (sauf pour les sociétés ayant pour objet l'exercice d'une profession de santé) ;
- pour les sociétés ayant pour objet l'exercice d'une profession de santé, plus de la moitié du capital social des sociétés d'exercice libéral peut aussi être détenue par des personnes exerçant la profession constituant l'objet social ou par des sociétés de participations financières de professions libérales dans les conditions prévues au II de l'article 6 de la loi du 31 décembre 1990 et au titre IV de la même loi ;
- pour les sociétés ayant pour objet l'exercice d'une profession juridique ou judiciaire, plus de la moitié du capital et des droits de vote peut aussi être détenue par des personnes, établies en France (ou toute personne physique ou morale légalement établie dans un autre État membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou dans la Confédération suisse qui exerce, dans l'un de ces États, une activité soumise à un statut législatif ou réglementaire ou subordonnée à la possession d'une qualification nationale ou internationale reconnue et dont l'exercice constitue l'objet social de la société et, s'il s'agit d'une personne morale, qui répond, directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une autre personne morale, aux exigences de détention du capital et des droits de vote prévues par de la loi du 31 décembre 1990), exerçant l'une quelconque des professions juridiques ou judiciaires.

Cette société doit au moins comprendre, parmi ses associés, une personne exerçant la profession constituant l'objet social de la société.

**3322** Le complément du capital et des droits de vote peut être détenu par :

- des personnes physiques ou morales exerçant la ou les professions constituant l'objet social de la société ;
- pendant un délai de 10 ans, des personnes physiques qui, ayant cessé toute activité professionnelle, ont exercé cette ou ces professions au sein de la société ;
- les ayants droit des personnes physiques mentionnées ci-dessus pendant un délai de 5 ans suivant leur décès ;
- une société constituée dans les conditions prévues à l'article 220 quater A du code général des impôts, si les membres de cette société exercent leur profession au sein de la société d'exercice libéral, ou une société de participations financières de professions libérales ;
- des personnes exerçant soit l'une quelconque des professions libérales de santé, soit l'une quelconque des professions libérales juridiques ou judiciaires, soit l'une quelconque des autres professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé selon que l'exercice de l'une de ces professions constitue l'objet social ;
- toute personne physique ou morale légalement établie dans un autre État membre de l'Union européenne ou partie à l'accord sur l'Espace économique européen ou dans la Confédération suisse qui exerce, dans l'un de ces États, une activité soumise à un statut législatif ou réglementaire ou subordonnée à la possession d'une qualification nationale ou internationale reconnue et dont l'exercice constitue l'objet social de la société et, s'il s'agit d'une personne morale, qui répond, directement ou indirectement par l'intermédiaire d'une autre personne morale, aux exigences de détention du capital et des droits de vote prévues par la loi du 31 décembre 1990.

Pour les professions de santé, des limitations au nombre de participation dans des sociétés peuvent être instituées par décret.

Par dérogation :

- des décrets en Conseil d'État peuvent prévoir, compte tenu des nécessités propres à chaque profession, qu'une personne autre que celle mentionnée ci-dessus puisse détenir une part du capital ou des droits de vote, inférieure à la moitié de celui-ci, des sociétés constituées sous la forme de sociétés à responsabilité limitée, de sociétés d'exercice libéral par actions simplifiées ou de sociétés d'exercice libéral à forme anonyme. Toutefois, pour celles de ces sociétés ayant pour objet l'exercice d'une profession de santé, la part du capital pouvant être détenue par toute personne ne peut dépasser le quart de celui-ci ;
- les statuts d'une société d'exercice libéral en commandite par actions peuvent prévoir que la quotité du capital détenue par des personnes autres que celles mentionnées ci-dessus peut être supérieure au quart, tout en demeurant inférieure à la moitié dudit capital.

**Remarque** Sauf pour les professions juridiques ou judiciaires, des dérogations peuvent être introduites par décret en Conseil d'État visant, compte tenu des nécessités propres à chaque profession et dans la mesure nécessaire au bon exercice de la profession concernée, au respect de l'indépendance de ses règles déontologiques propres.

**3323** Le montant du capital est déterminé en fonction de la structure juridique de la société. Il ne peut donc être inférieur à 37 000 € pour une SELAFA (société d'exercice libéral à forme anonyme) ou une SELCA (société d'exercice libéral en commandite par actions).

#### 4° Comptes d'associés

**3324** L'associé exerçant sa profession au sein d'une société d'exercice libéral constituée pour l'exercice en commun de ladite profession ainsi que ses ayants droit devenus associés peuvent mettre à la disposition de la société, au titre de comptes d'associés, des sommes dont le montant, fixé par les statuts, ne peut excéder trois fois celui de leur participation au capital (D. n° 92-704 du 23 juillet 1992, art. 1). Tout autre associé peut mettre au même titre à la disposition de cette société des sommes dont le montant, fixé par les statuts, ne peut excéder celui de sa participation au capital. Ces sommes ne peuvent être retirées, en tout ou partie, qu'après notification à la société, par lettre recommandée avec demande d'avis de réception, avec un préavis dont la durée, fixée par les statuts, ne peut être inférieure, pour l'associé exerçant au sein de la société d'exercice libéral et, le cas échéant, pour ses ayants droit, à six mois et, pour tout autre associé, à un an.

#### 5° Régime fiscal des bénéficiaires

**3325** En principe, les SEL comportant plusieurs associés sont assujetties à l'impôt sur les sociétés de plein droit. Les SEL créées depuis moins de 5 ans peuvent toutefois opter, **pour une période limitée à cinq exercices**, pour le régime fiscal des sociétés de personnes (CGI, art. 239 bis AB).

**Remarque** Concernant le SEL unipersonnelles, V. **3254**.

### K. – LES SOCIÉTÉS DE PARTICIPATIONS FINANCIÈRES DE PROFESSIONS LIBÉRALES (SPFPL)

**3326** Les sociétés de participations financières de professions libérales ont pour vocation de **détenir des participations** dans des SEL, soit pour le compte des professionnels qui exercent en leur sein, soit pour le compte d'investisseurs extérieurs, lesquels pourront être des professionnels libéraux exerçant ailleurs ou des tiers.

Les SPFPL ne sont pas des sociétés d'exercice, mais seulement des **sociétés de contrôle** (holding) permettant de détenir plusieurs sociétés d'exercice.

**Remarque** Les SPFPL de **médecins** ne peuvent détenir de participations que dans des sociétés exerçant la même activité. Il n'est pas encore possible pour les médecins de constituer une SPFPL détenant des participations dans différentes SEL n'exerçant pas la même profession. Toutefois, les SPFPL elles-mêmes peuvent être détenues par des professionnels n'exerçant pas la même profession.

Les SPFPL du **secteur juridique ou judiciaire** peuvent désormais détenir des parts ou actions non seulement de SEL mais aussi des autres types de sociétés commerciales.

**3327** Les SPFPL peuvent avoir des activités accessoires en relation directe avec leur objet et destinées exclusivement aux SEL dans lesquelles elles détiennent des participations.

**Exemple** Une SPFPL peut facturer aux SEL qu'elle détient des prestations de services comme la comptabilité ou l'informatique

**3328** Les SPFPL sont des sociétés commerciales qui peuvent prendre la forme d'une société à responsabilité limitée (SARL) ou d'une société par actions (SAS, SA, SCA).

**3329** La SPFPL doit être inscrite sur la liste ou au tableau de l'ordre professionnel concerné.

**3330** Le dirigeant de la SPFPL doit être choisi parmi les associés exerçant la même profession que celle de la ou des SEL détenues. Des spécificités sont prévues pour les SPFPL pluriprofessionnelles détenant des participations dans des SEL de plusieurs professions réglementées du droit, du chiffre et de la propriété intellectuelle (avocats, notaires, huissiers de justice, commissaires-priseurs judiciaires, experts-comptables, commissaires aux comptes et conseils en propriété industrielle).

**3331** Sauf dérogation pour les SPFPL du secteur juridiques ou judiciaire, la moitié du capital de la SPFPL doit être détenue par des personnes exerçant la même profession que les SEL cibles (qui doivent exercer la même profession). Toutefois, l'autre moitié du capital social de la SPFPL peut être détenue :

- par des professionnels à la retraite ayant exercé au sein d'une des SEL cibles, ce, pendant un délai de dix ans maximum,
- par les ayants droits de ces professionnels, dans les cinq ans suivant leur décès,
- par des personnes exerçant une profession de même catégorie (personnes exerçant soit l'une quelconque des professions libérales de santé, soit l'une quelconque des professions libérales juridiques ou judiciaires, soit l'une quelconque des autres professions libérales).

## L. – SOCIÉTÉS PLURI-PROFESSIONNELLES D'EXERCICE (SPE)

**3332** Afin de couvrir l'ensemble des besoins des clientèles des entreprises comme des particuliers et de mieux faire face à la concurrence internationale, l'ordonnance n° 2016-394 du 31 mars 2016 a ouvert la voie à la création de sociétés d'exercice de plusieurs professions libérales, dénommées sociétés pluri-professionnelles d'exercice (SPE).

Les conditions de constitution des SPE et les règles applicables à leur fonctionnement ont été fixées par deux décrets transversaux (D. n° 2017-794, 5 mai 2017 et D. n° 2017-795, 5 mai 2017) et six décrets prévoyant des adaptations spécifiques par profession.

### 1° Activités autorisées

**3333** Les SPE permettent l'exercice de deux ou plusieurs professions du droit et du chiffre parmi les suivantes :

- administrateurs et mandataires judiciaires (D. n° 2017-796, 5 mai 2017) ;
- conseils en propriété industrielle (D. n° 2017-797, 5 mai 2017) ;
- avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation (D. n° 2017-798, 5 mai 2017) ;
- avocats (D. n° 2017-801, 5 mai 2017) ;
- experts comptables (D. n° 2017-799, 5 mai 2017) ;
- huissiers de justice, notaires et commissaires priseurs judiciaires (D. n° 2017-800, 5 mai 2017).

**IMPORTANT** Les SPE ne peuvent exercer les professions constituant leur objet social qu'après y avoir été autorisées ou déclarées auprès des autorités compétentes. Par ailleurs, elles ne peuvent accomplir les actes d'une profession déterminée que par l'intermédiaire d'un de leurs membres ayant qualité pour l'exercer.

**3334** Les SPE sont autorisées à exercer des activités commerciales à titre accessoire, dans la mesure où aucune disposition législative ou réglementaire ne l'interdit expressément à l'une des professions constituant l'objet social de la société.

### 2° Structure juridique

**3335** Les SPE peuvent revêtir toute forme sociale, à l'exception de celles qui confèrent à leurs associés la qualité de commerçant.

**3336** Le capital est ouvert uniquement aux professionnels exerçant effectivement une des professions de la SPE. Ainsi, la **totalité du capital et des droits de vote** doit être détenue, directement ou indirectement, par des personnes :

- exerçant l'une des professions exercées en commun au sein de la société ;
- ou établies dans l'Union européenne (UE), dans un autre État partie à l'accord sur l'Espace économique européen (EEE) ou dans la Confédération suisse, et exerçant en qualité de professionnel libéral dans l'un de ces États.

Les associés doivent comprendre au moins un membre de chaque profession qu'entend exercer la société.

**3337 Formalités auprès des Ordres professionnels** – Le régime d'autorisation d'exercer continue à relever de chacune des professions exercées dans la SPE. En plus des justificatifs prévus pour chaque profession exercée par la SPE, la demande d'inscription doit être accompagnée des pièces suivantes (D. n° 2017-794, 5 mai 2017, art. 2) :

- la liste des associés, précisant ceux qui entendent exercer leur profession au sein de la société ;
- la copie des actes de nomination ou d'inscription sur la liste ou au tableau ; à défaut, la demande de nomination ou d'inscription par chacun des associés qui entendent exercer au sein de la société ;



- une copie des statuts et de toute convention relative aux rapports entre la société et les associés et de toute convention conclue entre les associés relative à la société ;
- une déclaration sur l'honneur de chaque associé déjà en exercice attestant de l'absence de conflit d'intérêts entre ses activités en cours et celles des autres associés déjà en exercice ;
- lorsque la société exerce ou souhaite exercer l'activité d'administrateur ou mandataire judiciaire, une déclaration sur l'honneur de chaque associé déjà en exercice attestant de l'absence totale d'intérêt dans les mandats de justice en cours.

**3338** Les modifications affectant la SPE devront faire l'objet d'une information à l'ensemble des ordres et autorités compétentes dans les 30 jours suivant le changement.

**3339 Dénomination sociale** - La dénomination sociale de la société doit être immédiatement précédée ou suivie de la mention « société pluri-professionnelle d'exercice » ou des initiales « SPE », ainsi que de l'indication de la forme sociale choisie, des professions exercées conformément à son objet social et du montant de son capital social.

Le nom d'un ou plusieurs associés exerçant leur profession au sein de la société peut être inclus dans la dénomination sociale.

### 3° Exercice professionnel et déontologie

**3340** Les statuts de la société doivent garantir :

- l'indépendance de l'exercice professionnel des associés, des collaborateurs et des salariés ;
- le respect des dispositions réglementaires encadrant l'exercice de sa profession, notamment celles relatives à la déontologie.

Chaque professionnel qui exerce au sein de la SPE doit informer celle-ci et les autres professionnels, dès qu'il en a connaissance, de l'existence de tout conflit d'intérêt :

- entre sa qualité de professionnel et toute autre activité professionnelle qu'il exerce ou tout intérêt qu'il détient en dehors de la société,
- entre l'exercice de son activité professionnelle et l'exercice par les autres professionnels de leur activité.

**3341** Le client qui envisage de contracter avec une SPE doit être informé de la nature de l'ensemble des prestations qui peuvent lui être fournies par les différentes professions qu'elle exerce et de la possibilité dont il dispose de s'adresser à l'une ou plusieurs de ces professions. Le client doit ensuite désigner les professionnels exerçant au sein de la SPE auxquels il entend confier ses intérêts.

**3342** Le professionnel exerçant au sein de la SPE est tenu aux obligations de loyauté, de confidentialité ou de secret professionnel, conformément aux dispositions encadrant l'exercice de sa profession. Toutefois, les obligations de confidentialité ou de secret professionnel ne font pas obstacle à ce qu'il communique à d'autres professionnels toute information nécessaire à l'accomplissement des actes professionnels et à l'organisation du travail au sein de la société dans l'intérêt du client et à condition que ce dernier ait été préalablement informé de cette faculté de communication et y ait donné son accord. Cet accord doit mentionner la ou les professions de la société auxquelles le client s'adresse et entend limiter la communication des informations le concernant. Le client peut dénoncer sans préavis et sans pénalité cet accord.

**3343** Lorsque le professionnel est un administrateur judiciaire ou un mandataire judiciaire, il peut communiquer à d'autres professionnels toute information nécessaire à l'accomplissement des actes professionnels et à l'organisation du travail au sein de la société dans les limites de ce que lui permet le mandat de justice pour lequel il a été désigné.

**3344 Responsabilité** - Chaque associé doit par ailleurs répondre sur l'ensemble de son patrimoine des actes professionnels qu'il accomplit. La société est en outre solidairement responsable avec lui.

### 4° Comptabilité

**3345** La SPE établit des comptes annuels selon les principes et les méthodes comptables définis par le Code de commerce (D. n° 2017-794, 5 mai 2017, art. 29).

Une comptabilité distincte est tenue pour chaque profession exercée par la société et, lorsqu'elle est titulaire de plusieurs offices relevant de la même profession, pour chaque office. Les règles de chaque profession exercée relatives à la comptabilité et au maniement de fonds sont applicables à la SPE.

Lorsque plusieurs professionnels de la SPE ont l'obligation de disposer de comptes destinés à recevoir les fonds détenus pour le compte de tiers, la SPE doit disposer d'autant de comptes affectés que de professions

exercées soumises à cette obligation et, le cas échéant, d'offices relevant de la même profession dont elle est titulaire.

## 5° Cessation d'activité

**3346** Lorsque la SPE cesse d'exercer une profession, l'associé ou les associés exerçant cette profession se retirent de la société (D. n° 2017-794, 5 mai 2017, art. 11). L'associé concerné dispose d'un délai de six mois pour céder ses actions ou parts sociales à la société, à ses coassociés ou à un tiers. Si, à l'expiration de ce délai, aucune cession n'est intervenue, la société ou chacun des coassociés dispose d'un nouveau délai de six mois pour notifier un projet de cession ou de rachat des actions ou des parts sociales de l'associé concerné. A défaut d'accord entre les parties sur le principe de la cession ou sur son prix dans un délai de deux mois, il est passé outre le refus de l'associé et le prix de cession est fixé par un expert désigné dans les conditions prévues à l'article 1843-4 du Code civil.

**3347** Les causes de cessation d'activité pour un associé sont fixées pour chaque profession (D. n° 2017-794, 5 mai 2017, art. 10) :

- pour les notaires, les huissiers de justice et les commissaires-priseurs judiciaires : destitution, interdiction temporaire d'exercice, démission (volontaire ou d'office), retrait d'agrément et, pour les seules personnes physiques, atteinte de la limite d'âge ou expiration de l'autorisation de prolongation d'activité ;
- pour les avocats aux Conseils : radiation, interdiction temporaire d'exercice, démission et retrait d'agrément ;
- pour les avocats : radiation, interdiction temporaire d'exercice et omission ;
- pour les administrateurs et les mandataires judiciaires : interdiction temporaire, radiation et retrait de la liste ;
- pour les experts-comptables : démission, radiation d'office, omission, suspension pour une durée déterminée et radiation du tableau comportant une interdiction définitive ;
- pour les conseils en propriété industrielle : radiation sur demande de l'intéressé et radiation temporaire ou définitive pour motif disciplinaire.

L'associé doit se retirer de la société dans les mêmes conditions que lorsqu'il cesse une activité.

## II. Aspects fiscaux

**3348** Les associés des sociétés civiles, sociétés civiles professionnelles, sociétés créées de fait, sociétés en participation d'exercice libéral, ainsi que les membres d'une convention d'exercice conjoint, sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux qui leur est attribuée.

Le bénéfice de ces sociétés et groupements, imposable dans la catégorie des bénéfices non commerciaux est obligatoirement déterminé selon le régime de la déclaration contrôlée.

Il faut noter, toutefois, que ces sociétés ont la possibilité d'opter pour l'impôt sur les sociétés. Dans ce cas, elles appliquent les règles prévues en matière de détermination des bénéfices industriels et commerciaux (CGI, art. 206-3).

### A. – IMPÔT SUR LE REVENU

#### 1° Résultat courant

**3349 Répartition des bénéfices entre les associés** – Toute société d'exercice qui exerce une activité libérale, doit souscrire des déclarations 2035 et le cas échéant, une déclaration 2035 AS.

Chacun des membres du groupement ou de la société d'exercice doit reporter sur sa déclaration d'ensemble des revenus la part du résultat social lui revenant.

**3350** La répartition entre les associés des bénéfices réalisés par les sociétés est, en principe, fixée par les statuts et n'est pas nécessairement effectuée en proportion des droits des intéressés dans le capital social. À défaut de clauses statutaires spéciales ou de règlement intérieur le résultat social est réparti par parts égales entre les associés.

Chaque associé peut déduire de cette quote-part de résultat les frais professionnels dont il a supporté la charge à titre personnel, à la triple condition :

- qu'ils lui incombent personnellement ;
- qu'ils aient le caractère de dépenses déductibles dans le cadre d'une entreprise individuelle ;
- qu'ils n'aient pas déjà été pris en compte pour la détermination du bénéfice social.

**3351** Les frais exposés pour l'acquisition des droits sociaux ou l'acquisition des biens propres apportés au groupement sont déductibles. Il en est ainsi des :

- frais d'acte ;
- frais d'enregistrement ;
- intérêts d'emprunts.

**3352** Les autres frais professionnels dont l'associé supporte personnellement la charge, tels que :

- les cotisations sociales obligatoires (retraite, maladie, allocations familiales),
- la taxe professionnelle,
- les frais de transport du domicile au lieu de travail,
- les cotisations sociales facultatives (loi Madelin),

n'ont pas à être pris en compte pour la détermination du bénéfice fiscal du groupement. Ils constituent une charge déductible de la quote-part de bénéfice attribuée à chaque associé.

De même, les rémunérations allouées aux gérants ou associés ne constituent pas une charge déductible du résultat fiscal du groupement et doivent donc être rapportées au résultat.

**3353** En revanche, la rémunération du conjoint, marié sous un régime de communauté ou de participation aux acquêts, est déductible :

- sans plafonnement lorsque le groupement adhère à une association agréée (L. fin. rect. 2015, n° 2015-1786, 29 déc. 2015, art. 37) ;
- dans la limite de 17 500 € lorsque les époux sont mariés sous un régime de communauté ou de participation aux acquêts, pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016, dans le cas contraire.

Pour les périodes d'imposition ouvertes à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, le salaire du conjoint est désormais intégralement déductible et ce que le groupement soit ou non adhérent d'un OGA et quel que soit le régime matrimonial existant dès lors, bien évidemment :

- que le conjoint participe effectivement à l'exercice de la profession ;
- et que son salaire a donné lieu au versement des cotisations sociales en vigueur (CGI, art. 154, I, al. 1 ; L. fin. 2019, n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 60).

**3354** Les frais engagés par les associés dans le cadre de l'activité sociale, et qui incombent normalement à la société, ne peuvent venir en déduction de leur part de bénéfice.

Mais les associés peuvent se faire rembourser par la société les frais qu'ils ont engagés pour son compte, à condition que les dépenses correspondantes aient été directement effectuées en vue de l'acquisition du bénéfice social et qu'elles soient justifiées (ex: frais d'utilisation de leur voiture personnelle pour leurs déplacements en clientèle, frais de congrès, dépenses de rénovation du bureau d'un associé, frais de documentation).

**3355** L'option pour un mode de déduction, réel ou forfaitaire, des frais de véhicule doit être identique pour l'ensemble des associés. Elle concerne aussi bien l'évaluation des frais relatifs au trajet domicile/travail que ceux pris en compte par la société au titre des déplacements professionnels. Ce principe d'homogénéité dans le choix de la méthode concerne tous les véhicules, qu'ils appartiennent à la société ou aux associés.

**Exemple** Un associé d'une SCP utilise son véhicule personnel pour son activité professionnelle,

Il a opté pour le remboursement des indemnités kilométriques,

À titre professionnel pour l'année N, cet associé a effectué, 15 000 km dont :

- 10 000 km pour la visite des clients ;
- 5 000 km de son domicile au siège social de la SCP

Méthode de déduction :

- la société devra lui verser une indemnité pour les 10 000 km effectués pour la visite de la clientèle ;
- l'associé devra déduire de sa quote-part de résultat les 5 000 km valorisés selon le barème publié par l'Administration fiscale.

**3356** L'Administration a précisé les modalités de calcul des frais de déplacements professionnels exposés par un associé d'une société de personnes qui exerce une activité non commerciale et utilise son véhicule personnel pour effectuer tant ses déplacements professionnels auprès de la clientèle, que ses déplacements domicile-lieu de travail (BOI-BNC-BASE-40-60-40-20, § 610, 30 août 2016).

Elle rappelle tout d'abord que dans le cas d'une société de personnes, le mode de prise en compte des frais (frais réels ou option pour le barème kilométrique) doit être le même pour tous les véhicules utilisés pour l'exercice de l'activité sociale, qu'ils appartiennent à la société ou aux associés, et pour l'ensemble des dépenses afférentes à ces véhicules.

Ainsi, l'option pour le barème entraîne l'application de ce barème aux frais engagés par la société avec ses véhicules, aux frais engagés par les associés avec leurs véhicules pour le compte de la société et aux frais professionnels de véhicule engagés par chaque associé pour l'exercice de sa profession.

**3357** Par ailleurs, les frais directement liés à l'exercice de l'activité d'une société de personnes, tels que ceux afférents à l'utilisation d'un véhicule pour la visite de la clientèle, sont considérés comme incombant normalement à la société. Par suite, ces frais sont déductibles du seul résultat social. En revanche, les frais professionnels engagés par l'associé pour l'exercice de sa profession, comme les frais de transport domicile-lieu de travail, sont déductibles de la quote-part de bénéfice revenant à l'associé concerné (Rép. min. Borloo n° 37810 : JO AN, 22 mai 2000, p. 3116).

En outre, il est à observer que le barème forfaitaire couvre à la fois des frais fixes (dépréciation et primes d'assurance) et des frais variables (essence, dépenses d'entretien et de réparation, dépenses de pneumatiques), sans que la doctrine administrative ne soit venue préciser la part respective de chacun des éléments compris dans ce barème.

En conséquence, en vue d'établir un calcul correct des frais de voiture déductibles et de procéder à leur répartition équitable, il convient, à l'instar de la solution applicable en matière de traitements et salaires au regard des époux qui utilisent en alternance le même véhicule, d'appliquer le barème à la totalité de la distance parcourue avec le véhicule personnel de l'associé puis de répartir ces frais au prorata de la distance parcourue d'une part, pour effectuer les déplacements auprès de la clientèle et d'autre part, pour effectuer les déplacements domicile-lieu de travail propres à chaque associé.

Selon l'administration, cette méthode de calcul présente ainsi l'avantage d'être cohérente avec celle qui aurait été retenue si la déduction des frais de voiture avait été opérée selon le mode réel.

**Tableau de ventilation des charges entre les associés et la société**

	Charge à déduire du résultat de :	
	La société	L'associé
Frais d'acquisition des parts sociales		x
Droits de mutations de parts (à titre onéreux)		x
Intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition des parts		x
Intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition d'éléments apportés à la société (emprunts non repris par la société)		x
Frais de documentation personnelle		x
Frais engagés pour la poursuite des études et l'obtention de titres universitaires (thèse)		x
Cotisation d'allocations familiales		x
Cotisation d'assurance-maladie-maternité		x
Cotisation d'assurance-vie		x
Cotisation loi Madelin		x
Rachat de point aux caisses d'assurance vieillesse		x
Transport du domicile au lieu de travail		x
Frais de visite de la clientèle	x	
Frais de voiture engagés pour l'activité sociale (essence, entretien, assurance, etc.)	x	
Indemnités kilométriques versées aux associés utilisant leur véhicule personnel pour leurs déplacements professionnels	x	
Frais de congrès	x	
Amortissement des véhicules sociaux	x	
Amortissement d'un matériel professionnel qui est demeuré propriété de l'associé et dont celui-ci supporte personnellement la charge.	Non déductible	Non déductible (a)
(a) sauf dans les cas de société de Fait sous réserve du respect du formalisme (CAA Nancy, 28 févr. 2008 n° 06NC01163)		

**3358 Particularités des associations d'avocats** – Habituellement, l'avocat qui intègre une association garde, à titre personnel, sa clientèle et certaines de ses immobilisations corporelles. Il peut, néanmoins, arriver que les avocats décident de créer une clientèle indivise.

**3359 Particularités des associations d'avocats - Clientèle apportée en jouissance à l'association** – Lorsque qu'un avocat met en jouissance sa clientèle à une association d'avocats, il n'est pas soumis aux règles de la cessation d'activité (courrier Dgfp à l'ANAFA, 19 févr. 2009). Corrélativement, il continue d'être soumis aux obligations déclaratives qui étaient les siennes à titre individuel.

Au titre des conséquences de cette position, il convient de noter que :

- la constatation de la cessation d'activité de l'avocat, au sens de l'article 202 du CGI, n'aura plus lieu d'être dans l'hypothèse de la mise en jouissance de sa clientèle à l'association. Le nouvel associé évitera ainsi l'imposition des créances acquises et des plus-values sur les biens dont il a conservé la propriété ;
- l'associé continuera d'établir une déclaration 2035 à son nom propre pour ses recettes issues de son activité à titre individuel (en phase transitoire), sa quote-part de résultat et ses charges personnelles. Parmi les charges personnelles, il convient de comprendre les amortissements des immobilisations dont l'associé a gardé la propriété. Sur ce point, l'établissement d'une déclaration complète de l'associé, comprenant le registre des immobilisations, est un point de sécurisation fiscale. En effet, la simple inscription sur la déclaration 2035 AS de l'associé d'une association d'avocats du montant des amortissements déductibles ne pourrait suffire à justifier cette charge. Celle-ci ne peut être déduite que si un tableau des immobilisations (CGI, art. 99 et CGI, ann. III, art. 40 A) est correctement établi (CAA Nancy, 28 févr. 2008, n° 06NC01163).

**3360 Particularités des associations d'avocats - Transfert de la clientèle vers une indivision entre les associés** – Si l'avocat transfère sa clientèle à l'indivision formée des associés de l'association, il convient de constater une cessation d'activité.

**3361 Opérations commerciales accessoires** – Les sociétés ou groupements d'exercice qui réalisent des opérations commerciales de manière accessoire relèvent de l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble de leurs bénéficiaires, y compris ceux de l'activité libérale (CGI, art. 206-2).

**3362** Lorsqu'une société civile professionnelle soumise à l'IR réalise des opérations commerciales accessoires, deux situations peuvent se présenter :

- lorsque la SCP respecte les conditions légales et réglementaires relatives à l'exercice de sa profession, et que ces opérations sont directement liées à l'exercice de l'activité qui doit rester prépondérante, l'ensemble des profits peut être imposé au titre des BNC (BOI-BNC-SECT-70-10-10, § 50, 12 sept. 2012). Le bénéfice de cette mesure peut être accordé, aux :
  - chirurgiens-dentistes, masseurs kinésithérapeutes, qui vendent des appareils de prothèses en dehors,
  - de leur clientèle,
  - médecins et vétérinaires pharmaciens,
  - notaires réalisant des négociations immobilières ou des expertises dans le cadre de leurs attributions légales ;
- lorsque les opérations commerciales ne sont pas directement liées à l'activité libérale et n'en constituent pas le strict prolongement, les SCP relèvent de l'impôt sur les sociétés si le montant hors taxes des recettes commerciales excède 10 % des recettes totales hors taxes. En cas de franchissement exceptionnel de ce seuil, la société peut également échapper à l'impôt sur les sociétés au titre de l'année de dépassement si la moyenne des recettes commerciales réalisées au cours de l'année en cause et des trois années antérieures n'excède pas elle-même 10 % de la moyenne des recettes totales correspondantes (BOI-BNC-SECT-70-10-10, § 60, 6 déc. 2017).

**3363 Retrait d'un associé** – L'associé d'une société d'exercice qui a une activité libérale et qui relève obligatoirement de la déclaration contrôlée peut, s'il cède ses parts en cours d'année, être imposé à raison de sa quote-part dans les résultats réalisés à la date de cession (CGI, art 93 B).

Il s'agit d'une simple faculté offerte aux associés. La demande d'option, établie sur papier libre, doit être :

- signée conjointement par l'associé sortant, ou ses héritiers, et le bénéficiaire de la transmission ;
- adressée à la direction des services fiscaux dans un délai de soixante jours à compter de la cession ou de la transmission des titres par la société ;
- jointe à la déclaration des revenus (2042) de l'associé sortant.

Les conditions d'application sont :

- les associés cédants et entrants doivent être des personnes physiques ;
- un résultat intermédiaire doit être déterminé, à la date de transmission ou de rachat des droits de l'associé sortant, selon les mêmes règles que celles retenues par le groupement pour la détermination de son résultat annuel (recettes / dépenses ou créances / dettes sur option) ;
- les déclarations n° 2035 et, le cas échéant, n° 2035 AS doivent être produites au Centre des Impôts dans les soixante jours de la transmission des titres, (en cas de décès, le délai est de six mois) ;
- l'associé sortant doit déposer une déclaration de revenus n° 2042 dans les soixante jours de la cession (ou six mois en cas de décès) pour la quote-part de résultat lui revenant ;

– l'associé bénéficiaire de la cession devra joindre à sa déclaration de revenus n° 2042 une note, établie sur papier libre, expliquant le mode de détermination de sa quote-part de résultat.

**3364 Dissolution** – La dissolution d'une société de personnes est assimilée à une cessation d'entreprise entraînant, en principe, l'imposition immédiate des bénéfices de l'exercice en cours et des plus-values non encore taxées ou en sursis d'imposition.

**3365** La dissolution d'une société étant suivie de sa liquidation, la cessation d'entreprise ne produit ses effets qu'à la date de clôture des opérations de liquidation.

La société dissoute doit souscrire une déclaration contrôlée n° 2035 dans les soixante jours de la date de clôture des opérations de liquidation.

Pendant toute la période de liquidation la société doit produire ses déclarations fiscales habituelles.

## 2° Plus-values

**3366 Imposition des plus-values d'apport** – Les personnes physiques qui font apport de l'ensemble de leur activité à une société exerçant une activité non commerciale peuvent, sur option écrite, bénéficier d'un régime spécial d'exonération provisoire des plus-values (CGI, art. 151 octies).

**3367 Imposition des plus-values d'apport - Conséquences de l'option** – Les plus-values à court ou long terme sur éléments non amortissables (clientèle, droit au bail, etc.) sont provisoirement exonérées de toute imposition lors de l'apport. Elles sont en report d'imposition. La taxation et le paiement de l'impôt sur les plus-values interviendront au moment :

- de la cession à titre onéreux (vente) des droits sociaux reçus en rémunération de l'apport ;
- du rachat de ces droits par la société ;
- de la cession par la société du bien apporté.

Les plus-values réalisées deviennent alors imposables au nom de l'apporteur suivant le barème et les taux applicables l'année au cours de laquelle le report d'imposition a pris fin : le coût fiscal définitif ne peut donc être appréhendé, au moment où l'option est faite.

**3368** Les plus-values dégagées sur les éléments amortissables ne sont pas imposables au nom de l'apporteur mais au nom de la société bénéficiaire de l'apport, avec la possibilité d'un étalement sur cinq ans.

En contrepartie, la société pourra calculer les amortissements et les plus-values sur la base de la valeur d'apport.

Les conditions d'application du régime de faveur :

- ce régime est réservé aux apports d'entreprises individuelles ;
- l'apport doit porter sur l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affecté à l'exercice de la profession ;
- le report d'imposition s'applique sur simple option formulée conjointement par l'apporteur et la société dans l'acte d'apport ou de constitution de la société ;
- l'année de l'apport, l'apporteur et la société bénéficiaire de l'apport doivent joindre à leur déclaration de résultat un état des plus-values en report d'imposition ;
- l'apporteur doit joindre, tous les ans à sa déclaration de revenus, un état permettant de suivre les plus-values en report d'imposition ;
- les plus-values en report d'imposition doivent également être reportées sur un registre prévu à cet effet. La non-production de l'état des plus-values en report d'imposition est sanctionnée par une amende de 5 % des résultats omis (CGI, art. 54 septies II et 1734 ter).

**3369 Imposition des plus-values d'apport - Avantages et inconvénients de l'option pour le report d'imposition** – L'option procure un avantage de trésorerie qui peut être durable pour les biens non amortissables : en effet, les plus-values ne sont imposées que lorsque la cession du bien intervient, les droits d'enregistrement sur les apports à titre onéreux sont allégés (CGI, art 809 I bis).

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, les actes d'apports à titre onéreux sont enregistrés gratuitement (L. fin. pour 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 26,V).

**3370** La société doit réintégrer les plus-values sur les éléments amortissables dans ses bénéfices imposables au taux plein, y compris la plus-value à long terme imposable au taux réduit dans le régime normal (cette réintégration est toutefois compensée par l'amortissement des biens sur la base de leur valeur d'apport).

Le report n'est pas avantageux si l'apporteur peut imputer les plus-values sur des déficits ou encore si les plus-values sont exonérées à raison du montant des recettes de l'apporteur.

**3371 Imposition des plus-values lors de la cession des parts** – Les plus-values de cession des droits sociaux sont imposables selon le régime des plus-values professionnelles.

**3372** Préalablement, il convient de souligner que si des plus-values sont en report au titre de l'article 151 octies du CGI, la cession des parts va entraîner la fin du report d'imposition. Dans l'hypothèse d'une cession partielle de parts, que la plus-value devient imposable en proportion de la partie cédée ou rachetée.

**3373** Dans la mesure où l'activité est exercée dans le cadre d'une société de personnes soumises à l'IR, les parts sociales sont considérées comme des éléments d'actifs affectés à l'exercice de la profession.

**3374** Pour éviter une double imposition, le prix de revient des parts à retenir s'entend du prix d'acquisition :  
 – majoré, d'une part, de la quote-part des bénéfiques (y compris des plus-values) ayant été précédemment ajoutée aux résultats imposés de l'associé et, d'autre part, des pertes antérieures afférentes à des entreprises exploitées par la société en France ayant donné lieu de sa part à un versement en vue de les combler ;  
 – puis minoré, d'une part, des déficits (y compris des moins-values) que l'associé a effectivement déduits, à l'exclusion de ceux qui trouvent leur origine dans une disposition par laquelle le législateur a entendu conférer aux contribuables un avantage fiscal définitif et, d'autre part, des bénéfiques afférents à des entreprises exploitées en France par la société et ayant donné lieu à répartition à son profit (CE, 16 févr. 2000, n° 133296, SA Ets Quemener).

Cette méthode semble pouvoir s'appliquer, en cas de réduction de capital avec reprise d'éléments d'actif (la clientèle notamment), en ajoutant au prix de revient des parts, les plus-values générées par la reprise des éléments d'actif.

La plus-value devrait être imposée au taux de 12,8 % auquel s'ajoute 17,2 % des cotisations sociales, soit un total de 30 %.

Les plus-values dégagées sur les parts sociales pourront, éventuellement, bénéficier de l'application de dispositifs d'exonération (article 151 septies, 151 septies A, 238 quinquies, 151 nonies II).

**3375 Imposition des plus-values lors de la cession des parts - Article 151 septies du CGI** – Leur cession engendre donc une plus ou moins value professionnelle à laquelle les mesures de l'article 151 septies sont applicables.

La mise en œuvre de ce mécanisme est conditionnée au respect de certains critères :

- durée d'activité d'au moins 5 ans ;
- montant moyen des recettes hors taxes sur les deux dernières années civiles inférieur à 90 000 € pour une exonération totale et inférieur à 126 000 € pour une exonération partielle.

**3376** Pour un associé d'une SCP se pose la question du niveau auquel doivent être appréciés ces critères de recettes.

L'article 151 septies IV du CGI dispose « *il est également tenu compte des recettes réalisées par les sociétés mentionnées aux articles 8 et 8 ter et les groupements non soumis à l'impôt sur les sociétés dont il [le contribuable] est associé ou membre, à proportion de ses droits dans les bénéfiques de ces sociétés et groupements* ».

Ces dispositions visent le cas d'un contribuable exerçant plusieurs activités. Il est tenu compte des recettes réalisées dans l'ensemble de ses activités, y compris la quote part de recettes dont il dispose au sein de la société dont il est membre.

**3377** Lorsque l'associé cédant exerce son activité uniquement au sein de la société de personnes, la plus-value peut bénéficier de l'exonération si la quote-part des recettes de la société de personnes lui revenant n'excède pas les limites fixées pour le seuil des recettes.

**3378 Imposition des plus-values lors de la cession des parts - Article 151 septies A (départ à la retraite)** L'article 151 septies A prévoit une exonération des plus-values de cession dans le cadre d'un départ à la retraite si certaines conditions sont remplies. Il convient de préciser que cette exonération ne porte que sur l'impôt sur les plus-values et ne porte pas sur les contributions sociales afférentes aux plus-values (taux de 17,2 %). L'un des grands intérêts de ce dispositif réside dans son applicabilité aux plus-values en report.

Les conditions d'application sont les suivantes :

- avoir exercé depuis au moins 5 ans ;
- dans l'année de la cession ou dans celle qui la précède, le cédant doit faire valoir ses droits à la retraite et cesser toute fonction dans la société ;
- le cédant ne doit pas exercer de contrôle sur l'entreprise cessionnaire ;
- la cession doit être à titre onéreux et doit porter sur l'intégralité des droits ou des parts détenus par le contribuable.

**3379 Imposition des plus-values lors de la cession des parts - Article 238 quinquies du CGI** – Cet article prévoit une exonération des plus-values de cession réalisées dans le cadre de la cession de l'intégralité des parts d'une société soumise à l'IR :

- l'activité doit être exercée depuis au moins cinq ans ;

- la cession porte sur l'intégralité des droits ;
- la valeur des éléments transmis est inférieure ou égale à 300 000 € pour une exonération totale et à 500 000 € pour une exonération partielle ;
- le cédant ne doit détenir, directement ou indirectement, aucun droit de vote ou de droits aux bénéfices dans l'entreprise cessionnaire.

**3380 Imposition des plus-values lors de la cession des parts - Article 151 nonies II (Transmission à titre gratuit)** Les plus-values constatées, en cas de transmission à titre gratuit (donation ou succession) à une personne physique des parts de sociétés de personnes, fiscalement considérées comme des éléments d'actif affectés à l'exercice de la profession, bénéficient d'un report d'imposition.

Un report d'imposition est possible (CGI, art. 151 nonies II). Le report se transforme en exonération définitive lorsque l'activité est poursuivie pendant au moins cinq ans à compter de la date de la transmission.

**3381 Traitement des moins-values** - La moins-value liée à la cession de ces parts sociales est réputée être à long terme car elle porte sur un élément non amortissable détenu depuis au moins deux ans. La moins-value nette à long terme ne peut être imputée, en principe, que sur les plus-values à long terme réalisées au cours des dix exercices suivants (CGI, art 39 quinquies).

**3382** Par mesure de tolérance, l'Administration admet, dès lors qu'elles sont liées à la même opération et imposées au titre de la même période, que la plus-value d'apport sur les éléments non amortissables (CGI, article 151 octies), ne soit pas imposée à hauteur de la moins-value à long terme réalisée du fait de la cession des parts.

En outre, l'Administration précise que si la cession porte sur la totalité des titres détenus, l'excédent éventuel de la moins-value à long terme constatée à cette occasion sur la plus-value à long terme d'apport, peut être imputé sur la quote-part de résultat qui revient à l'associé cédant (BOI-BIC-PVMV-40-20-30-20, § 90, 2 août 2017).

**3383** La fraction de moins-value à long terme imputable est déterminée d'après le rapport existant entre le taux d'imposition des plus-values à long terme applicable lors de l'exercice de la réalisation de la moins-value et le taux de l'impôt sur les sociétés en vigueur lors de l'exercice de la cession des titres (CGI, art. 219 I-a bis).

## B. – TVA

**3384** Si les associés exercent une activité soumise à la TVA, la société sera soumise à la TVA selon les mêmes règles qu'un professionnel individuel.

C'est la société, et non les associés, qui dépose les déclarations de TVA.

## C. – DROIT D'ENREGISTREMENT

**3385** Les droits d'enregistrement sont perçus à l'occasion d'évènements qui interviennent dans la vie sociale (constitution, transformation, acquisition ou vente de biens immobiliers...). Ils sont de trois types :

- fixes, variant en fonction du montant du capital ou de la nature de l'opération ;
- progressifs, affectant les fractions successives de la valeur de biens en cause ;
- proportionnels, s'appliquant sur la valeur des biens concernés par le biais d'un pourcentage.

Il convient de préciser qu'ils ne se cumulent pas et sont à verser auprès du comptable public ou du conservateur des hypothèques.

**3386** Les opérations relatives aux sociétés sont le plus souvent soumises à un droit fixe ou sont exonérées. Le droit de mutation n'est susceptible d'être perçu que pour les apports à titre onéreux et exceptionnellement pour certains apports purs et simples.

En revanche, la perception d'un droit proportionnel pour les cessions de parts sociales est applicable.

Enfin, concernant les partages de sociétés, le droit de partage est, en principe, exigible, sous réserve de l'application éventuelle de la théorie de la mutation conditionnelle des apports.

### 1° Lors de l'apport

**3387 Apports purs et simples** - Les apports sont considérés comme étant purs et simples lorsqu'ils confèrent à l'apporteur, en échange de sa mise, de simples droits sociaux exposés à tous les risques de l'entreprise. Les apports purs et simples sont exonérés des droits d'enregistrement lors de la constitution de sociétés.

En revanche, les apports de terrains à bâtir et d'immeubles bâtis qui relèvent du régime de la TVA donnent lieu au paiement de la taxe et sont soumis aux droits d'enregistrement dans les conditions de droit commun.



**3388** Les apports purs et simples ayant pour objet un immeuble ou des droits immobiliers sont assimilés à une mutation à titre onéreux et sont imposés au taux de 5 %.

Les apports purs et simples ayant pour objet un fonds de commerce, une clientèle, un droit au bail ou une promesse de bail effectués à une personne morale passible de l'impôt sur les sociétés par une personne physique ou morale non passible de l'impôt sur les sociétés, sont également assimilés à une mutation et donnent lieu à l'application du droit de mutation au taux global de 3 % sur la fraction comprise entre 23 000 € et 200 000 € et de 5 % pour celle excédant 200 000 € (CGI, art. 719).

Les apports susmentionnés, à l'exception des immeubles non affectés à l'exercice d'une activité professionnelle et des immeubles affectés à l'exploitation mais apportés de manière isolée, peuvent être exonérés des droits d'enregistrement si l'apporteur s'engage à conserver pendant trois ans les titres remis en contrepartie.

Le non-respect de cette condition entraîne le paiement des droits dont la société avait été exonérée. Aucune régularisation n'est, toutefois, effectuée en cas de décès du détenteur des titres ou droits sociaux. Il en est de même en cas de donation si le donataire reprend l'engagement primitivement souscrit.

**3389 Apports à titre onéreux** – Cet apport implique une contrepartie à la charge de la société bénéficiaire, intégralement soustraite aux aléas de l'exploitation sociale.

L'apport à titre onéreux est une mutation à titre onéreux, c'est-à-dire une cession de droits moyennant paiement d'un prix sous une modalité ou sous une autre et ceci tant sur le plan juridique que sur le plan fiscal.

L'apport à titre onéreux est soumis aux règles d'exigibilité des droits de mutation à titre onéreux, selon la nature du bien auquel il s'applique (vente d'immeuble, vente de fonds de commerce, etc.).

Les apports de numéraire et d'espèces en caisse ne sont pas soumis au droit de mutation. Il en est de même des apports à titre onéreux de créances. Aucun droit n'est en outre exigible sur les apports de sommes en dépôt en banque.

**3390** L'apport d'un associé comprenant des biens de diverses natures peut être pour partie à titre onéreux et pour partie pur et simple. Dans ce cas, l'apporteur peut indiquer les biens qui font l'objet de l'apport à titre onéreux et ceux qui doivent être considérés comme apportés purement et simplement. À défaut de ventilation, le prix doit être réparti proportionnellement entre les différentes catégories de biens.

**3391** Par ailleurs, en cas de transformation d'une entreprise individuelle en société et d'apport par une personne physique à une société, de l'ensemble des éléments de l'actif immobilisé affectés à l'exercice de l'activité professionnelle moyennant la prise en charge du passif, le droit de mutation est perçu au taux de 5 % lorsque le passif est imputé sur des immeubles ou droits immobiliers. En cas d'imputation du passif sur des fonds de commerce, clientèles, droits au bail, le tarif est de 3 % sur la fraction comprise entre 23 000 € et 200 000 € et de 5 % pour celle excédant 200 000 € (CGI, art. 719).

**3392** Le droit de mutation n'est pas, toutefois, perçu lorsque l'apporteur s'engage à conserver pendant trois ans, dans les conditions susmentionnées, les titres remis en contrepartie de son apport.

**3393 Augmentation du capital** – Les augmentations de capital effectuées au moyen d'apports nouveaux sont soumises au régime fiscal applicable aux constitutions de sociétés, sous réserve de la perception d'un droit fixe (CGI, art. 810 bis).

Le taux du droit fixe est fixé à :

- 375 € pour les sociétés ayant un capital inférieur à 225 000 € ;
- 500 € pour les sociétés ayant un capital égal ou supérieur à 225 000 €.

Les augmentations de capital par incorporation de bénéfices, de réserves ou de provisions sont soumises, d'une manière générale, au droit fixe de 375 € porté à 500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €.

## 2° Réduction de capital

**3394** La réduction de capital permet de réduire le montant du capital social, soit par :

- absorption des pertes,
- remboursement sous une forme ou sous une autre, à tous les associés ou à un ou plusieurs d'entre eux, de tout ou fraction de leurs apports.

Le régime fiscal applicable en cas de réduction du capital a été modifié à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009 (CGI, art. 814 C).

**3395** Sont enregistrées au droit fixe de 375 € porté à 500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 €, les réductions de capital de sociétés contre annulation ou réduction du nominal ou du nombre de titres.

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, ces opérations sont enregistrées gratuitement (L. fin. pour 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 26).

Toutefois, si la réduction de capital a pour effet d'attribuer des biens qui auraient dû être soumis au droit de mutation lors de leur apport et qui ont bénéficié d'une réduction du droit ou d'une exonération au titre des articles 810, III et 810 bis du code général des impôts, le droit de mutation à titre onéreux est exigible en cas d'attribution à un associé autre que l'apporteur.

Par ailleurs, il convient de préciser que dans l'hypothèse du rachat par la société de ses propres titres suivi d'une réduction de capital, une distinction doit être opérée selon que cette opération est établie dans un seul acte ou dans deux actes distincts.

**3396** Lorsque l'opération est établie dans un seul acte qui constate à la fois la réduction de capital ainsi que le rachat de titres et que la contrepartie du rachat consiste en l'attribution de biens sociaux, l'opération donne lieu au droit fixe susmentionné, sauf application de la théorie de la mutation conditionnelle des apports.

En revanche, lorsque l'opération est établie dans deux actes distincts, l'un pour le rachat de titres et l'autre pour la réduction de capital, deux régimes s'appliquent :

- le rachat de titres est soumis au droit de cession de droits sociaux (sous réserve de l'exonération prévue lorsque les titres rachetés sont destinés aux adhérents d'un PEE dans le cadre de sociétés cotées) ;
- la réduction de capital est soumise au droit fixe susmentionné.

### 3° Dissolution et liquidation des sociétés

#### a) Dissolution

**3397** La dissolution de la société donne lieu à la perception du droit fixe de 375 €, porté à 500 € pour les sociétés ayant un capital d'au moins 225 000 € lorsqu'elle n'entraîne aucune transmission de biens meubles ou immeubles entre les associés ou autres personnes.

À compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019, ces opérations sont enregistrées gratuitement (L. fin. pour 2019 n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 26).

#### b) Liquidation

**3398** Généralement, pendant la période de liquidation, la personnalité morale de la société. Les opérations réalisées par la société demeurent imposables en fonction de leur nature et de leur objet.

Lorsque la liquidation de la société est terminée, il est fait application, le cas échéant, de la théorie de la mutation conditionnelle des apports.

En conséquence, aucun droit de mutation n'est perçu si le bien est repris par l'apporteur initial, sous réserve pour les immeubles de la perception de la taxe de publicité foncière au taux de 0,70 %.

En revanche, les biens attribués à un associé autre que l'apporteur initial sont soumis au droit de mutation à titre onéreux.

### 4° Partage des sociétés

**3399** Les actes de partage doivent être soumis à la formalité dans le délai d'un mois.

Un droit de 2,5 % est dû sur l'actif net partagé, c'est-à-dire sur l'actif brut diminué du passif et des soultes.

L'attribution à un associé des corps certains dont il a fait apport à titre pur et simple à la société ne donne pas ouverture au droit de partage ou au droit de mutation, à l'exception toutefois de la taxe de publicité foncière au taux de 0,7 % s'il s'agit d'un immeuble.

En revanche, l'attribution à un associé de corps certains apportés à titre pur et simple par un autre associé donne ouverture au droit de mutation afférent au bien en cause.

## D. – TAXES DIVERSES

### 1° Contribution économique territoriale (CET)

**3400** La CET est composée de la cotisation foncière des entreprises (CFE) et de la cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE) (CGI, art. 1447-0).

Les sociétés civiles professionnelles et les groupements réunissant des membres de professions libérales dotés ou non de la personnalité morale, sont imposés, dans les conditions de droit commun, à la CFE en leur nom propre.

**3401** Concernant la CVAE, Sociétés civiles professionnelles, sociétés et groupements réunissant des membres de professions libérales sont redevables, le cas échéant, de la CVAE.

L'entrepreneur individuel exerçant son activité dans le cadre d'une entreprise individuelle à responsabilité limitée (EIRL), assimilée à une entreprise individuelle, est assujetti à la CVAE dans les conditions de droit commun, comme toute entreprise individuelle.

## 2° Taxe sur les véhicules de tourisme de sociétés

**3402** Sont redevables de la TVS, les sociétés de toute nature, quels qu'en soient la forme, l'objet ou la situation au regard de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, ayant leur siège social ou un établissement en France. Néanmoins, ne sont pas redevables de la TVS, notamment :

- les GIE (les voitures particulières des GIE sont soumises à la TVS au nom des sociétés utilisatrices lorsqu'elles sont mises à la disposition de ces dernières) ;
- les associations d'avocats (Cass. com., 17 mai 1983, n° 81-15332).

## 3° Taxe sur les salaires

**3403** Les sociétés non soumises à la TVA et qui emploient du personnel salarié doivent acquitter la taxe sur les salaires suivant les taux de droit commun.

La taxation peut être partielle si la société est soumise partiellement à la TVA.

# E. – ADHÉSION À UN ORGANISME AGRÉÉ

## 1° Adhésion de la société ou du groupement d'exercice

**3404** C'est la société ou le groupement, et non les associés, qui a la qualité d'adhérent.

Cette adhésion émane de la personne qualifiée pour engager la société ou le groupement (gérant ou associés) et produit ses effets à l'égard de tous les associés jusqu'à dissolution de la société ou du groupement. Elle ne couvre pas l'activité que ses membres peuvent exercer le cas échéant, à titre individuel.

L'adhésion à une Association Agréée est possible à tout moment mais l'adhésion ne produit ses effets, sur le plan fiscal, que si elle intervient dans les trois premiers mois de l'année ou dans les cinq premiers mois du début d'activité.

**3405** Le départ d'un associé est sans incidence pour les autres membres en ce qui concerne la non majoration liée à la qualité de membre d'une association agréée. En revanche, l'associé sortant ne bénéficie plus de la non majoration à compter de son départ.

La non majoration (CGI, art.158, 7) s'applique sur le bénéfice imposable déclaré par chaque associé.

## 2° Réduction d'impôt pour frais de comptabilité et d'adhésion

### 📖 Sources

BOI-IR-RICI-10, § 80, 1<sup>er</sup> févr. 2017

**3406** La réduction d'impôt ne peut donc s'appliquer aux personnes qui se trouvent exclues du régime déclaratif spécial en raison de la nature de leur activité ou de leur forme juridique.

Les sociétés de personnes (sauf les sociétés unipersonnelles, Loi n° 2016-1691 du 9 décembre 2016, art. 124) étant exclues du régime, la réduction d'impôt ne peut s'appliquer.



# Relations avec les associations agrées

**Statut de l'adhérent et missions des ARAPL**

---

I. Statut de l'adhérent d'ARAPL.....	3407	II. Missions des ARAPL.....	3442
--------------------------------------	------	-----------------------------	------

# Statut de l'adhérent et missions des ARAPL

## I. Statut de l'adhérent d'ARAPL

### A. – RECOMMANDATIONS

**3407** En contrepartie de l'engagement de sincérité fiscale qu'ils souscrivent au moment de leur adhésion à une association agréée, les titulaires de BNC bénéficient de certains avantages fiscaux significatifs, sous réserve que leur adhésion ait été souscrite dans les délais (V. **3430**).

Les professionnels soumis au régime déclaratif spécial qui optent pour le régime de la déclaration contrôlée ne doivent **pas oublier de calculer la réduction d'impôt pour frais d'adhésion et de tenue de comptabilité** à laquelle ils peuvent prétendre (V. **835**).

**IMPORTANT** L'attention des professionnels est attirée sur la nécessité de **vérifier les conditions d'application de ces dispositifs et de veiller à effectuer avec précision les reports dans les cases prévues sur la déclaration complémentaire des revenus n° 2042 C PRO**, et ce, afin de bénéficier de ces avantages.

### B. – DÉFINITION DES ADHÉRENTS ET DÉLAIS D'ADHÉSION

#### 📖 Sources

CGI, art. 1649 quater F ; CGI, ann. II, art. 371 M [En vigueur à compter du 14 oct. 2016] ; CGI, ann. II, art. 371 W [En vigueur à compter du 14 oct. 2016] ; CGI, ann. II, art. 371 X ; A. 26 juin 2009 : JO 8 oct. 2009 ; BOI-DJ-C-OA-20-30-10-10, 5 juill. 2017 ; BOI-DJ-C-OA-20-30-10-20, 30 janv. 2019

**3408** Toute personne exerçant une profession libérale ou titulaire d'une charge ou d'un office, relevant de l'impôt sur le revenu, peut adhérer à l'association de son choix quel que soit le mode d'exercice de la profession (à titre individuel ou sous la forme d'une société) ou son mode d'imposition. Les adhésions en ligne sont autorisées sous réserve du recours à une signature électronique de l'adhérent.

### 1° Professionnels exerçant individuellement

**3409** Peuvent adhérer à une association agréée :

- les professionnels dont les revenus sont imposables à l'impôt sur le revenu selon un régime réel (déclaration contrôlée de plein droit, V. **45**, ou sur option, V. **36**) dans la catégorie des bénéfices non commerciaux ;
- les contribuables qui disposent de revenus non professionnels (V. **9**) imposés dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, soumis au régime de la déclaration contrôlée de plein droit ou sur option ;

Il s'agit par exemple :

- des activités de sous-location d'immeubles ;
  - des ayants droit d'un professionnel décédé pendant la période de mise en location-gérance de l'activité ;
  - des contribuables qui réalisent des opérations sur le MATIF.
- les professionnels relevant du statut de l'auto-entrepreneur (V. **65**) ;
  - les professionnels dont les revenus sont imposables à l'impôt sur le revenu selon le régime micro BNC (V. **34**).

**IMPORTANT** Les professionnels relevant du régime déclaratif spécial (micro BNC) (V. **34**) ou du régime de l'auto-entrepreneur (V. **65**) peuvent adhérer à une association agréée pour accéder aux services offerts par l'association en matière de formation et de documentation, notamment en cas de dépassement des seuils du régime déclaratif spécial pour respecter les nouvelles obligations qui leur sont imposées dans le cadre du régime de la déclaration contrôlée.

**3410** Les professionnels doivent relever d'un ordre ou d'une organisation professionnelle ayant pris l'engagement d'améliorer la connaissance des revenus de leurs membres ou s'agissant des contribuables disposant de revenus non professionnels, avoir souscrit un engagement individuel d'amélioration de la connaissance des revenus, selon un modèle fixé par arrêté ministériel (A. 26 juin 2009 : JO 8 oct. 2009).

**En pratique** Afin de simplifier les formalités d'adhésion, l'administration fiscale admet que l'engagement individuel d'amélioration de la connaissance des revenus figure sur le bulletin d'adhésion pour l'ensemble des adhérents, qu'ils soient titulaires ou non de revenus professionnels.

## 2° Professionnels exerçant plusieurs activités

**3411** L'adhésion concerne l'ensemble des activités à caractère libéral exercées par le professionnel à titre individuel, quel que soit le lieu où elles sont exercées (BOI-DJC-OA-20-30-10-20, § 30 et 40, 30 janv. 2019).

Lorsqu'un titulaire de BNC étend son activité à des opérations qui constituent le prolongement de son activité et dont les résultats entrent dans la catégorie des BA ou dans celle des BIC, il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des BNC à comprendre dans les bases de l'IR (CGI, art. 155). Une seule déclaration de résultats doit donc être déposée et une seule adhésion est requise.

Lorsqu'une entreprise exerce plusieurs activités non connexes (et qui ne relèvent par conséquent pas de l'article 155 du CGI) ces activités sont imposables distinctement et une déclaration par catégorie de revenu doit être souscrite. Par conséquent, une adhésion par catégorie de revenu est requise (BOI-DJC-OA-20-30-10-10, § 465 et § 467, 5 juill. 2017).

### 3412 Agents généraux d'assurances

**Remarque** Les commentaires ci-dessous ont été supprimés de la base BOFiP lors de sa dernière mise à jour datée du 5 juillet 2017. Ces commentaires sont donc officiellement rapportés. Toutefois, leur caractère interprétatif de règles toujours en vigueur, leur utilité nous semble conserver toute sa valeur. Ainsi, dans la version précédente de la base BOFiP, l'Administration avait précisé les points suivants :

Les agents généraux d'assurances et leurs sous-agents exercent une activité libérale lorsqu'ils agissent en qualité de mandataire des compagnies qu'ils représentent. Dans cette situation, ils sont imposables dans la catégorie des BNC et peuvent adhérer à une association agréée ou à un organisme mixte agréé. Il en va de même lorsqu'ils réalisent des opérations commerciales accessoires, rattachées aux bénéficiaires non commerciaux dès lors que ces opérations sont directement liées à l'activité d'agent général et qu'elles en constituent le prolongement (V. 92).

**IMPORTANT** L'Administration considérait toutefois que, les opérations de courtage d'assurances, quelle que soit leur importance, revêtaient un caractère commercial, et qu'en conséquence, les professionnels concernés devaient adhérer à un centre de gestion agréé au titre de leur activité de courtage et à une association agréée au titre de leur activité de mandataire des compagnies qu'ils représentent.

Dans une mise à jour de sa documentation BOFiP (BOI-BNC-CHAMP-10-20, § 97, 6 juill. 2016), l'Administration est récemment revenue sur cette position et précise désormais que les revenus accessoires tirés de l'activité d'intermédiation en assurance (courtages) par un agent général d'assurance, indépendamment de son mandat d'exclusivité, peuvent être pris en compte pour la détermination de ses résultats imposables dans la catégorie des BNC. Les résultats imposables de l'ensemble des activités exercées sont alors déterminés suivant les règles propres aux BNC. Dans cette situation l'adhésion à une association agréée couvre donc désormais l'ensemble des activités de l'agent général d'assurance

L'option des agents d'assurances pour l'imposition de leurs commissions d'après le régime des traitements et salaires prévue à l'article 93-1 ter du CGI ne modifie pas le caractère libéral de leur activité et les commissions en cause ont intrinsèquement le caractère de revenus non commerciaux (V. 1015). Ils peuvent donc adhérer à une association agréée (BOI-DJC-OA-20-30-10-10, § 320, 6 avril 2016). Dans cette situation, les intéressés sont tenus de respecter les obligations incombant aux adhérents.

**IMPORTANT** Pour exercer cette option, on rappelle que les agents généraux d'assurance ne doivent pas disposer d'autres revenus professionnels, à l'exception des courtages et autres rémunérations accessoires se rattachant directement à l'exercice de leur profession, et sous réserve que le montant brut de ces revenus n'excède pas 10 % du montant brut des commissions perçues en qualité de mandataire (V. 1015).

Néanmoins ces dispositions n'ont pas pour effet de permettre l'agrégation des courtages et rémunérations accessoires dans les revenus non commerciaux imposables selon les règles des traitements et salaires. De plus la règle de rattachement des activités commerciales accessoires aux BNC est une modalité particulière d'imposition des BNC et non des traitements et salaires (BOI-BNC-SECT-10-10, § 100, 12 sept. 2012). En conséquence, en cas d'option pour l'imposition des commissions dans la catégorie des traitements et salaires, les revenus tirés des opérations de courtage sont toujours imposables dans la catégorie des BIC.

À ce titre, l'agent général d'assurance doit souscrire une déclaration n° 2031 et adhérer à un centre de gestion agréé.

## 3° Professionnels percevant des revenus de source étrangère

### ■ Sources

BOI-DJC-OA-20-30-10-10, § 460, 5 juill. 2017

**3413** Selon la nature de leur activité exercée à l'étranger, les titulaires de revenus professionnels de source étrangère imposables à l'impôt sur le revenu en France, ou exonérés mais pris en compte pour le calcul du taux effectif, peuvent adhérer soit à un centre de gestion agréé, soit à une association agréée, sous réserve que ces revenus proviennent d'un État membre de l'Union Européenne, ou d'un autre État partie à l'accord sur



l'Espace économique européen ayant conclu avec la France une convention d'assistance administrative en vue de lutter contre la fraude et l'évasion fiscales.

Ils peuvent adhérer à un centre de gestion agréé au titre de leur activité commerciale, industrielle, artisanale ou agricole exercée à l'étranger, ou à une association agréée si leur activité est conforme à la notion de profession libérale définie au considérant 43 de la directive 2005/36/CE du Parlement européen et du Conseil du 7 septembre 2005 relative à la reconnaissance des qualifications professionnelles.

Le considérant 43 de la directive précitée précise que les professions libérales doivent s'entendre de toute profession exercée sur la base de qualifications professionnelles appropriées, à titre personnel, sous sa propre responsabilité et de façon professionnellement indépendante, en offrant des services intellectuels et conceptuels dans l'intérêt du client et du public. L'exercice de la profession peut être soumis dans les États membres, en conformité avec le traité, à des obligations juridiques spécifiques, basées sur la législation nationale et la réglementation établie dans ce cadre de manière autonome par l'organe professionnel représentatif compétent, qui garantissent et améliorent le professionnalisme, la qualité du service et la confidentialité des relations avec le client.

Lorsque l'activité à l'étranger est exercée dans le cadre d'un groupement ou d'une société mentionné de l'article 8 du CGI à l'article 8 quinquies du CGI ou assimilés, l'adhésion doit être effectuée par ce groupement ou cette société y compris s'il s'agit d'une société ou d'un groupement de droit étranger.

## 4° Professionnels membres de sociétés de personnes

### ■ Sources

BOI-DJC-OA-20-30-10-10, §130 et 140, 5 juill. 2017 ; BOI-DJC-OA-20-30-10-20, § 70 et 80, 30 janv. 2019

**3414** Peuvent adhérer à une association agréée, les personnes morales exerçant une profession libérale ou titulaires d'une charge ou d'un office et n'ayant pas la qualité de commerçant, sous réserve de leur assujettissement à l'impôt sur le revenu. Chaque associé de la personne morale doit souscrire individuellement à l'engagement d'amélioration de la connaissance des revenus.

L'adhésion de la société ou du groupement à une association agréée ne produit ses effets fiscaux (les conditions légales étant supposées remplies) que sur les résultats sociaux. Elle ne couvre pas l'activité que les membres peuvent aussi exercer à titre individuel ; les résultats de cette dernière n'ouvrent droit aux avantages fiscaux que si le redevable a personnellement adhéré à une association agréée.

**Exemple** Un médecin est membre d'une société civile professionnelle et exploite également à titre individuel :

- sa part dans les résultats sociaux ouvre droit au bénéfice de la dispense de majoration de 25 % si la société civile professionnelle a adhéré à une association agréée ;
- le bénéfice retiré de l'activité individuelle est dispensé de la majoration de 25 % seulement si le praticien a adhéré à titre personnel à une association agréée.

**3415 Sociétés civiles** – Par principe les sociétés civiles de personnes, en raison de leur objet, peuvent adhérer à une association agréée. Une société civile ou un groupement qui effectue des opérations commerciales à titre accessoire ne peut adhérer à une association agréée que si ses bénéfices sont taxés, entre les mains des associés, suivant les règles applicables aux revenus non commerciaux (BOI-DJC-OA-20-30-10-10, §190 et 200, 5 juill. 2017).

**3416 Sociétés civiles de sous-location** – Les revenus provenant de sous-location de locaux pris à bail sont imposables comme bénéfices commerciaux, s'il s'agit d'une sous-location en meublé, et comme bénéfices non commerciaux dans le cas contraire. Dans ce dernier cas, la SCI peut adhérer à une association agréée (BOI-DJC-OA-20-30-10-10, § 210, 5 juill. 2017).

**3417 Sociétés civiles professionnelles** – Le régime fiscal des sociétés civiles professionnelles et de leurs membres relève du même régime que celui applicable aux sociétés civiles de personnes. Toutefois, les sociétés civiles professionnelles (SCP) qui ont opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés ne peuvent pas adhérer à une association agréée (BOI-DJC-OA-20-30-10-10, § 220, 5 juill. 2017).

**3418 Sociétés en nom collectif exerçant une activité libérale** – Malgré leur forme commerciale, les sociétés en nom collectif (SNC) qui exercent de manière exclusive une activité de nature non commerciale peuvent adhérer à des associations agréées (BOI-DJC-OA-20-30-10-10, § 230, 5 juill. 2017).

**3419 Sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires (SISA)** Les bénéfices réalisés par les SISA sont imposés au nom de chacun des professionnels de santé associés, à proportion de leurs droits dans ces sociétés, à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux (dépôt d'une déclaration n° 2031, notamment quand la SISA compte un pharmacien parmi les associés) ou celle des bénéfices non commerciaux (dépôt d'une déclaration n° 2035, cas des autres professionnels de santé) (BOI-BIC-CHAMP-70-20-90, 1<sup>er</sup> mars 2017). Les associés doivent faire adhérer les SISA à l'ARAPL pour que la dispense de majoration de 25 % bénéficie également aux sommes reçues par les associés au titre de l'expérimentation des nouveaux modes de rému-

nération (adhésion en principe dans les cinq mois suivant la date de constitution de la SISA). Il convient de vérifier dans les statuts de la SISA et dans son mode de fonctionnement actuel et prévisible, la nature exacte des « recettes sociales » mises en commun au niveau de la SISA et les rémunérations qui sont (ou restent) le résultat d'activités exercées à titre personnel par le ou les associés, ces rémunérations ne constituant pas une recette de la société. Cette analyse doit en effet permettre de déterminer la ou les adhésions à souscrire à l'ARAPL pour bénéficier de la dispense de majoration de 25 % du résultat imposable :

- une seule adhésion au nom de la SISA pour couvrir les recettes et l'activité sociale (déclaration n° 2035 à souscrire au nom de la SISA) et donc la quote-part de résultat social revenant à chaque associé ;
- une adhésion au nom de la SISA + une adhésion à titre individuel au nom de chaque associé de la SISA pour couvrir le résultat de son activité individuelle et la quote-part du résultat social lui revenant (dans ce cas, la SISA et l'associé souscrivent chacun une déclaration n° 2035).

## 5° Professionnels membres de sociétés de capitaux

**3420 Sociétés d'exercice libéral** – En application des dispositions de la loi n° 90-1258 du 31 décembre 1990 relative à l'exercice sous forme de société des professions libérales soumises à un statut législatif ou réglementaire ou dont le titre est protégé, les membres des professions libérales peuvent exercer en commun leur activité dans le cadre des sociétés de capitaux. La loi du 31 décembre 1990 a adapté aux spécificités de ces professions les principales formes des sociétés visées par la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales (société à responsabilité limitée, société anonyme, société en commandite par actions). Conformément à l'article 2 de la loi du 31 décembre 1990, la dénomination sociale des sociétés de ce type doit être immédiatement précédée ou suivie de la mention « société d'exercice libéral », à savoir « société d'exercice libéral à responsabilité limitée (S.E.L.A.R.L.) » ou « société d'exercice libéral à forme anonyme (S.E.L.A.F.A.) » ou encore « société d'exercice libéral en commandite par action (S.E.L.C.A.) ». Malgré leur objet civil, ces sociétés sont assujetties de plein droit à l'impôt sur les sociétés en raison de leur forme. En conséquence, elles **ne peuvent pas adhérer à une association agréée** et il est fait application à leur égard des règles générales retenues pour l'imposition des bénéficiaires soumis à cet impôt (BOI-DJC-OA-20-30-10-10, § 150 à 170, 5 juill. 2017). **Les SEL unipersonnelles dont les bénéfices sociaux constatés au niveau de la société sont imposables chez l'associé dans la catégorie des bénéfices non commerciaux peuvent adhérer à une association agréée.**

**3421 EURL** – Les EURL dont les bénéfices sociaux constatés au niveau de la société sont imposables chez l'associé dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, peuvent adhérer à une association agréée.

Les EURL non commerciales ayant opté pour leur assujettissement à l'IS ne peuvent pas adhérer à une association agréée (BOI-DJC-OA-20-30-10-10, § 180, 5 juill. 2017).

## 6° Entrepreneurs indépendants à responsabilité limitée (EIRL)

**3422** Les EIRL exerçant une activité libérale qui n'ont pas opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés peuvent adhérer à une association agréée. En revanche **les EIRL ayant opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés ne peuvent pas adhérer à une association agréée ni à un centre de gestion agréé.**

## 7° Précisions sur la qualité d'adhérent des professionnels membres de sociétés

**3423 Sociétés ou groupements dotés de la personnalité morale** – C'est le groupement ou la société qui a la qualité d'adhérent.

Pour être recevable, l'adhésion doit être effectuée au nom du groupement ou de la société et émaner de la personne qualifiée pour représenter le groupement ou la société. Il n'est pas exigé que le bulletin d'adhésion soit signé par tous les membres.

Cette adhésion produit ses effets à l'égard de tous les membres, jusqu'à la dissolution du groupement ou de la société.

Pour informer l'association agréée de sa composition, le groupement ou la société joint un état récapitulatif des associés et des changements intervenus (en pratique, l'imprimé n° 2035-AS-SD [CERFA n° 10299], accessible en ligne sur le site [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr)) aux documents comptables adressés, chaque année, à cette association avant l'expiration du délai légal de dépôt de la déclaration (BOI-DJC-OA-20-30-10-10, § 451, 5 juill. 2017).

En cas d'arrivée d'un nouveau membre ou associé, ce dernier bénéficie de plein droit des avantages fiscaux (si les autres conditions posées pour obtenir ces allègements sont satisfaites) (BOI-DJC-OA-20-30-10-20, § 130, 30 janv. 2019).

Le départ ou le décès d'un associé :

- n'a aucune incidence sur la situation des autres membres (à moins qu'il n'entraîne la disparition du groupement ou de la société) ;
- s'accompagne, pour l'associé qui se retire, de la perte des avantages fiscaux à compter du jour de son départ effectif.

Si l'associé qui a quitté le groupement ou la société exerce ensuite sa profession à titre individuel, il ne peut bénéficier des avantages fiscaux pour son activité individuelle que s'il adhère, à titre personnel, à une association agréée (une telle adhésion n'est pas nécessaire lorsqu' avant son retrait du groupement, l'associé exerçait déjà une activité à titre individuel et avait adhéré, pour cette dernière, à une association agréée).

Il dispose alors d'un délai de cinq mois pour que son adhésion puisse produire immédiatement ses effets sur le plan fiscal (BOI-DJC-OA-20-30-10-20, § 90 et 100, 30 janv. 2019).

En cas de **dissolution de la société ou du groupement**, les associés ou membres bénéficient des avantages fiscaux jusqu'au jour où la dissolution devient effective. S'ils exercent ensuite une activité à titre individuel, ou s'ils fondent un nouveau groupement, une nouvelle adhésion à une association agréée est nécessaire. Ils disposent alors d'un délai de cinq mois à compter du début de leur nouvelle activité pour que cette adhésion produise ses effets (BOI-DJC-OA-20-30-10-20, § 140, 30 janv. 2019).

#### **3424 Sociétés ou groupements non dotés de la personnalité morale** – Il s'agit essentiellement :

- des **sociétés créées de fait** ;
- des **sociétés en participation** ;
- des praticiens liés par une **convention d'exercice conjoint** qui, juridiquement, s'analyse en un contrat constitutif d'une société de fait.

C'est la société ou le groupement qui a la qualité d'adhérent. L'adhésion peut émaner de l'un quelconque des associés, mais doit être formulée au nom de la société ou du groupement. Il n'est pas nécessaire que le bulletin d'adhésion soit signé par tous les membres. L'article 1872-1 du code civil relatif aux sociétés en participation, dont les dispositions sont également applicables aux sociétés créées de fait, consacre la possibilité pour un associé d'engager les autres membres lorsqu'il agit en cette qualité « au vu et au su des tiers ». En revanche, l'adhésion formulée par l'associé d'une société ou d'un groupement non doté de la personnalité morale sans faire référence au groupement ou à la société ne pourrait emporter d'effet que pour l'activité personnelle qu'il exercerait en dehors du groupement ou de la société (BOI-DJC-OA-20-30-10-10, § 452 à 456, 5 juill. 2017).

Dans le cas particulier de l'**exercice d'une profession libérale entre époux**, en principe, il y a lieu de considérer qu'il existe une société de fait entre époux lorsqu'il est établi que chacun d'eux participe à la direction et au contrôle de l'affaire ainsi qu'aux bénéfices et aux pertes de l'entreprise. Dès lors qu'il existe une société de fait entre les époux, l'adhésion auprès de l'association agréée doit être formulée par l'un des deux époux au nom de la société. En l'absence de société de fait, l'adhésion sera prise par chacun des deux époux (BOI-DJC-OA-20-30-10-10, § 458, 5 juill. 2017).

Le **retrait ou le décès d'un associé** n'entraîne pas, en principe, la dissolution du groupement sauf si l'un des associés demande la dissolution pour « justes motifs » (C. civ., art. 1844-7). La situation est toutefois **différente si la société ou le groupement est constitué entre deux personnes**. Dans ce cas, en effet, le contrat constitutif de la **société en participation ou de la société de fait** cesse normalement de produire ses effets dès lors qu'il ne concerne plus qu'une partie (pour les sociétés civiles, la réunion de toutes les parts sociales en une seule main n'entraîne pas la dissolution de plein droit de la société (C. civ., art. 1844-5). Dans ce cas, les conséquences diffèrent selon que l'associé unique décide de poursuivre ou non l'activité à titre individuel. Dans le cas de disparition suivie de la **création d'un nouveau groupement**, une nouvelle adhésion du groupement à une association agréée est nécessaire pour l'application des avantages fiscaux. Cette adhésion peut produire immédiatement ses effets lorsqu'elle intervient dans un délai de cinq mois à compter de la création du nouveau groupement (BOI-DJC-OA-20-30-10-20, § 200 et 210, 30 janv. 2019). En cas de **dissolution de la société ou du groupement**, les associés ou membres bénéficient des avantages fiscaux jusqu'au jour où la dissolution devient effective. S'ils exercent ensuite une activité à titre individuel, ou s'ils fondent un nouveau groupement, une nouvelle adhésion à une association agréée est nécessaire. Ils disposent alors d'un délai de cinq mois à compter du début de leur nouvelle activité pour que cette adhésion produise ses effets (BOI-DJC-OA-20-30-10-20, § 110 et 120, 5 juill. 2017).

## **8° Professionnels percevant des revenus non commerciaux de source étrangère**

**3425 Revenus non commerciaux concernés** – Il s'agit des revenus professionnels de source étrangère imposables à l'impôt sur le revenu en France, ou exonérés mais pris en compte pour le calcul du taux effectif.

La règle du taux effectif consiste à calculer l'impôt sur le montant total des revenus du contribuable mais il n'est dû qu'en proportion de la part que représentent les revenus effectivement imposables en France dans le montant total des revenus (BOI-IR-LIQ-20-30-30, 12 sept. 2012).

Ces revenus de source étrangère doivent provenir d'un État de l'UE, d'Islande, de Norvège ou du Liechtenstein (BOI-DJC-OA-20-30-10-10, § 460, 5 juill. 2017).

**3426 Professionnels concernés** – Sont visés les professionnels exerçant une activité conforme à la notion de profession libérale définie par la directive n° 2005/36/CE relative (V. 1) à la reconnaissance des qualifications professionnelles.

**Remarque** Lorsque l'activité à l'étranger est exercée dans le cadre d'un groupement ou d'une société mentionné aux articles 8 à 8 quinquies du CGI ou assimilés, l'adhésion doit être effectuée par ce groupement ou cette société, y compris s'il s'agit d'une société ou d'un groupement de droit étranger.

**3427 Recours à une association agréée** – L'examen de cohérence et de vraisemblance de l'association agréée s'entend d'un contrôle formel de la déclaration des revenus encaissés à l'étranger (déclaration n° 2047). L'association doit vérifier que cette déclaration a été effectivement déposée et correctement servie, en s'assurant notamment que le détail des revenus (identité du bénéficiaire, pays d'où ils proviennent, nature, montant brut et charges déductibles) est renseigné dans le tableau prévu à cet effet (BOI-DJC-OA-20-10-20-20, § 310, 30 janv. 2019). S'agissant des périodes concernées, des obligations des adhérents et des diligences à mettre en œuvre par l'association, les principales conditions de l'examen de cohérence et de vraisemblance (BOI-DJC-OA-20-10-20-20, § 240 à 260 et § 300, 30 janv. 2019) s'appliquent aux revenus de source étrangère. L'association doit notamment demander à l'adhérent tous documents justifiant le montant du revenu déclaré dans la déclaration n° 2047 (factures, documents comptables, déclarations fiscales et avis d'imposition étrangers, etc.).

**3428 Recours à un professionnel de l'expertise comptable** – Le professionnel de l'expertise comptable doit :  
 – vérifier que la déclaration n° 2047 a été effectivement déposée et correctement servie, en s'assurant notamment que le détail des revenus (identité du bénéficiaire, pays d'où ils proviennent, nature, montant brut et charges déductibles) est renseigné dans le tableau prévu à cet effet ;  
 – demander à son client ou adhérent tous documents justifiant le montant du revenu déclaré dans la déclaration n° 2047 (factures, documents comptables, déclarations fiscales et avis d'imposition étrangers, etc.) (BOI-DJC-EXPC-20-40-10, § 85, 30 janv. 2019).

**3429 Recours à un certificateur à l'étranger** – L'examen de cohérence et de vraisemblance peut également être réalisé par un certificateur à l'étranger (BOI-IR-BASE-10-10-20, § 135, 5 juill. 2017). Le certificateur étranger est un professionnel ou organisme, n'ayant pas d'établissement en France, procurant une assistance technique permettant une meilleure connaissance des revenus non salariaux de ses clients ou adhérents et assurant la sincérité de leurs déclarations fiscales. Il doit être établi dans l'État de l'UE ou en Islande, en Norvège ou au Liechtenstein, où les revenus sont perçus et avoir conclu une convention individuelle avec la DGFiP (BOI-IR-BASE-10-10-20, § 137, 5 juill. 2017). La demande de conventionnement, établie en français ou en anglais, doit être adressée par voie dématérialisée au Bureau GF-2B (bureau.gf2b@dgfi.p.finances.gouv.fr), accompagnée de justificatifs d'identité, de résidence, de moralité fiscale attestant que le demandeur est à jour de ses obligations fiscales au regard de la législation de son pays d'établissement.

Pour plus de détail sur les conditions de conclusion, renouvellement ou résiliation de la convention, (BOI-IR-BASE-10-10-20, § 137, 5 juill. 2017).

Le professionnel doit être en mesure de justifier que l'examen de cohérence et de vraisemblance a été effectué par un certificateur à l'étranger conventionné sur ses revenus de source étrangère, par un compte rendu de mission fourni par le professionnel étranger. Dans les 2 mois qui suivent la fin des opérations de contrôles et au plus tard dans les 8 mois de la réception de la déclaration n° 2047, le certificateur est tenu :

- d'adresser son compte rendu de mission à son adhérent ou client ;
- de transmettre une copie de ce compte rendu par voie dématérialisée à la DGFiP (Service de la gestion fiscale. Sous-direction des professionnels et de l'action en recouvrement, Bureau GF-2B (bureau.gf2b@dgfi.p.finances.gouv.fr).

## 9° Délai d'adhésion

**3430** Depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2012, les conditions de délai d'adhésion en cas de démission volontaire d'une association pour adhérer à une autre association ont été assouplies (D. n° 2012-470, 11 avr. 2012 ; CGI, ann. II art. 371 W ; V. 3432).

**3431 Principe** – Les professionnels adhérents d'une association agréée doivent avoir été adhérents pendant toute la durée de l'année considérée pour bénéficier de la dispense de majoration de 25 % (CGI, Ann. 2, art. 371 W).

**3432 Exceptions** – Toutefois, cette condition d'adhésion durant toute l'année n'est pas exigée dans quatre situations :  
 – en cas de première adhésion à une association agréée pour l'imposition du bénéfice de l'année ou de la période d'imposition commencée depuis moins de cinq mois à la date de l'adhésion ; le contribuable ayant repris une activité après cessation est considéré comme adhérent pour la première fois ;

- en cas d'agrément postérieur à l'adhésion, pour l'imposition du bénéfice de la période d'imposition ouverte depuis moins de trois mois à la date de l'agrément ;
- en cas de retrait ou de non renouvellement d'agrément, pour l'imposition du bénéfice de l'année en cours ;
- en cas de première adhésion à une association agréée avant le 31 décembre de l'année pour les contribuables franchissant les limites de recettes du régime Micro-BNC ;

Cette nouvelle exception a été introduite par le décret n° 2016-1356 du 11 octobre 2016 en cas de première adhésion à une association agréée avant le 31 décembre de l'année au cours de laquelle un professionnel soumis au Micro-BNC passerait l'année suivante au régime de la déclaration contrôlée de plein droit. Or on rappelle que les règles de basculement du régime Micro-BNC au régime de la déclaration contrôlée ont été modifiées à compter de l'imposition des revenus imposables en 2017. Ainsi, désormais, au titre d'une année N, un professionnel qui était sous le régime Micro-BNC ne peut passer de plein droit au régime de la déclaration contrôlée que si le montant de ses recettes des deux années précédentes ont été supérieures à 70 000 €.

Il en résulte, selon nous, de ces nouvelles dispositions combinées à celles relatives à cette exception, que si un professionnel relevant du régime Micro-BNC au 1<sup>er</sup> janvier d'une année N franchit le seuil de 70 000 € au cours de cette année N alors que les recettes N-1 étaient déjà supérieures à ce même seuil, il devrait, s'il souhaite passer au régime de la déclaration contrôlée, pouvoir bénéficier de la non application de la majoration de 25 % de ses bénéfices en adhérant à une association agréée (ou à un organisme mixte de gestion agréé) avant le 31 décembre de l'année N et en déposant une déclaration n° 2035 au titre de cette même année.

- en cas de démission d'une association agréée suivie de l'adhésion à une autre association, dans le délai maximum de 30 jours à la date de la démission.

Cette dernière exception vise les seuls cas de démission volontaire.

**IMPORTANT** Des règles particulières sont prévues pour la première adhésion à une association agréée des médecins conventionnés du secteur I (V. 942) ainsi que pour les médecins remplaçants (V. 968).

Le tableau ci-dessous rappelle les différents délais dont bénéficient les contribuables pour adhérer à une association agréée et bénéficier des avantages fiscaux au titre d'une année, en fonction des situations susceptibles de se présenter (première adhésion, début d'activité, cessation suivie d'une reprise, adhésion après démission ou radiation).

#### Délais pour adhérer à une association agréée selon la situation du contribuable

Situation <sup>(1)</sup>	Délais d'adhésions
Première adhésion à une association agréée (AA)	1) Adhérer au plus tard le 31 mai de l'année au titre de laquelle vous prétendez aux avantages fiscaux. Ex : début d'activité en 2019 et jamais d'adhésion agréée auparavant : adhérer au plus tard le 31 mai 2019 pour bénéficier des avantages fiscaux sur les revenus de l'année 2019. 2) Adhérer au plus tard le 31 décembre 2019 en cas de franchissement des limites de chiffre d'affaires du régime déclaratif spécial pour la seconde année consécutive (Décret n°2016-1356 du 11 octobre 2016).
Début d'activité	Adhérer dans les 5 premiers mois du début d'activité. Ex : début d'activité le 1 <sup>er</sup> mai 2019 : adhérer au plus tard le 30 septembre 2019.
Cessation d'activité suivie de la reprise d'une nouvelle activité	Adhérer dans les 5 premiers mois de la date de la reprise de la nouvelle activité. Ex : début d'activité en 2008, adhésion à une association agréée et cessation de l'activité en 2010. Début de la nouvelle activité le 1 <sup>er</sup> juin 2019 : adhérer au plus tard le 31 octobre 2019. Ex : exercice au sein d'une SCP adhérente d'une association agréée, retrait de la SCP et reprise d'une activité individuelle le 1 <sup>er</sup> septembre 2019 : adhérer au plus tard le 31 janvier 2020.
Adhésion suite à votre démission volontaire d'une association agréée	Adhérer dans le délai maximum de 30 jours à la date de la démission. Ex : démission volontaire d'une association agréée le 1 <sup>er</sup> octobre 2019 : adhérer au plus tard le 30 octobre 2019 pour ne pas perdre les avantages fiscaux en 2019. Ex : démission volontaire d'une association agréée le 31 décembre 2019 : adhérer au plus tard le 29 janvier 2020 pour ne pas perdre les avantages fiscaux en 2019. L'ARAPL vous demandera communication du certificat d'adhésion et de radiation de l'ancienne association agréée.
Adhésion suite à votre radiation d'une association agréée (motif autre qu'une démission volontaire : exclusion, radiation d'office...)	Faire en sorte que toute l'année civile ou toute la période d'imposition soit couverte par une adhésion à une association agréée. Ex : exclusion de l'ancienne association agréée le 25 octobre 2019 : adhérer avant le 25 octobre 2019 à l'ARAPL pour bénéficier des avantages fiscaux sur les revenus 2018 et avant le 1 <sup>er</sup> janvier 2020, pour bénéficier des avantages fiscaux sur les revenus 2020.
Dans toute autre situation	Consultez votre Arapl. Toute la période d'imposition doit en principe être couverte par une adhésion à une association agréée.

(1) Les situations envisagées sont limitées à celles des professionnels adhérents d'une association agréées (hors visa fiscal)

**IMPORTANT** En cas d'hésitation ou de difficulté ou en cas de changement dans vos conditions d'exploitation, pensez à consulter votre Conseil et votre ARAPL pour préserver vos droits aux avantages fiscaux.

## 10° Adhésion par erreur

**3433** Dans l'hypothèse où une personne adhère à un centre de gestion agréé en lieu et place d'une association agréée ou inversement, la rectification de l'adhésion doit intervenir au plus tard dans les cinq mois de l'ouverture de la période d'imposition suivant celle au titre de laquelle l'erreur est attachée. Cette régularisation n'entraîne pas de remise en cause des avantages liés à l'adhésion (BOI-DJC-OA-20-30-20, 5 juill. 2017, § 1).

## C. – OBLIGATIONS GÉNÉRALES DES ADHÉRENTS

### ■ Sources

CGI, art. 1649 quater G ; CGI, ann. II, art. 371 Q ; CGI, ann. II, art. 371 ; BOI-DJC-OA-20-30-20, § 160 et s., 5 juill. 2017

### 1° Obligation d'accepter les statuts de l'ARAPL

**3434** L'adhésion à une ARAPL implique l'acceptation des statuts de l'association. Cette acceptation se traduit par les obligations suivantes (BOI-DJC-OA-20-30-20, § 170 et s., 5 juill. 2017) :

- l'engagement par les membres soumis à un régime réel d'imposition de suivre les recommandations qui leur ont été adressées, par les ordres et organisations dont ils relèvent, en vue d'améliorer la connaissance des revenus de leurs membres ;
- l'engagement par les membres dont les déclarations de bénéfices sont élaborées par l'association agréée de lui fournir tous les éléments nécessaires à l'établissement de déclarations sincères et complètes ainsi que tout document sollicité par l'administration dans le cadre des contrôles réalisés en application de l'article 1649 quater H du CGI ;
- l'engagement par les membres qui ne font pas élaborer leur déclaration par l'association, de lui communiquer leur déclaration de revenus professionnels n° 2035 et ses annexes, le montant du résultat imposable et l'ensemble des données utilisées pour la détermination de ce résultat ;
- de transmettre, pour les adhérents dont l'activité est soumise aux taxes sur le chiffre d'affaires, à l'association tous les renseignements utiles au rapprochement entre les déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires, de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et, le cas échéant, de revenus encaissés à l'étranger (CGI, art. 16409 quater F).

Les copies des déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires sont ainsi obligatoirement communiquées et, si nécessaire, d'autres documents tels que les états récapitulatifs.

- l'autorisation donnée à l'association agréée de communiquer à l'administration fiscale, dans le cadre de son assistance technique, les documents ou renseignements visés ci-dessus, à l'exception des documents comptables, quels qu'ils soient, fournissant une vision exhaustive des opérations comptables de l'entreprise. Les adhérents s'engagent également :
  - à tenir une comptabilité en conformité avec la nomenclature comptable définie par l'arrêté du 30 janvier 1978 ou un plan comptable agréé par le ministre de l'Économie et des Finances,
  - à acquitter leur cotisation annuelle et à respecter les statuts et le règlement intérieur de l'association,
  - à accepter les contrôles diligentés par l'association prévus dans le cadre de la mission d'examen formel et d'examen de cohérence et de vraisemblance qui lui est confiée,
  - à répondre aux demandes d'informations et de corrections que celle-ci peut être amenée à formuler à l'issue de ses examens.

Les manquements graves ou répétés aux engagements ou obligations énoncés ci-dessus permettent à l'association de mettre sous surveillance le dossier de l'adhérent et d'effectuer, dans les meilleurs délais, une enquête en vue de déterminer sous sa propre responsabilité si les manquements signalés sont susceptibles d'entraîner l'exclusion de l'association agréée, sans préjudice des sanctions fiscales pouvant, le cas échéant, être prononcées à l'encontre de l'adhérent (BOI-DJC-OA-20-30-20, § 180 et s., 5 juill. 2017).

La décision d'exclusion est prise par l'association agréée, après avoir mis l'adhérent en mesure de présenter sa défense au regard des faits qui lui sont reprochés. L'exclusion d'un adhérent doit être mentionnée sur le registre des adhésions.

Par ailleurs, l'association agréée renseigne le compte rendu de mission de la date d'effet de l'exclusion de l'adhérent et indique le motif de l'exclusion.

L'ensemble de la procédure disciplinaire, quelle qu'en soit la cause, doit être formalisée par l'association agréée.

Il est rappelé que l'agrément peut être retiré à une association lorsque celle-ci ne prononce pas l'exclusion des adhérents qui ne respectent pas les obligations leur incombant en vertu des statuts ou du règlement intérieur de l'association, notamment lorsqu'elle n'a pas procédé à l'exclusion d'un adhérent malgré la défaillance déclarative de celui-ci.

## 2° Obligation d'accepter les règlements par chèque ou carte bancaire

### ■ Sources

CGI, Ann. II, art. 371 Y, 3° ; BOI-DJC-OA-20-30-20, 5 juill. 2017, § 190

**3435** Les adhérents des associations agréées doivent accepter les règlements :

- par chèque (libellé à leur ordre et endossé exclusivement pour remise directe à l'encaissement)
- ou/et par carte bancaire (BOI-DJC-OA-20-30-20, 5 juill. 2017, § 190).

Cette obligation d'accepter les règlements par chèque ou par carte bancaire présente un caractère alternatif, de sorte que les adhérents d'une association agréée ne sont pas tenus de s'équiper d'un terminal d'un paiement par carte bancaire. Ainsi, ils sont tenus d'effectuer un des trois choix suivants : soit accepter les seuls règlements par chèque, soit accepter les seuls règlements par carte bancaire, soit accepter les règlements par chèque et par carte bancaire.

Toutefois, les adhérents peuvent refuser des paiements par chèque ou par carte bancaire lorsque les frais d'encaissement sont disproportionnés par rapport au montant de la transaction (par exemple, chèques de faible valeur tirés sur un établissement bancaire étranger). En outre, les chèques doivent être réputés avoir été libellés au nom des bénéficiaires lorsque la réglementation impose à ces derniers d'avoir à leur nom un compte bancaire exclusivement affecté à la réception de certains versements professionnels et exige que ces versements soient faits au moyen de chèques libellés à l'ordre de la banque avec indication du numéro de compte (BOI-DJC-OA-20-30-20, 5 juill. 2017, § 230 et 240).

## 3° Obligation d'informer la clientèle

### ■ Sources

CGI, art. 371 Y, 4° et 5° ; BOI-DJC-OA-20-30-20, 5 juill. 2017, § 210 et s.

**3436** Les adhérents sont tenus d'informer leurs clients de leur qualité d'adhérent à une association agréée, si tel est le cas, et de ses conséquences en ce qui concerne notamment l'acceptation du paiement des honoraires par chèque ou par carte bancaire selon les modalités cumulatives suivantes :

a) **Par apposition dans les locaux destinés à recevoir la clientèle d'un document écrit et placé de manière à pouvoir être lu sans difficulté par cette clientèle**, mentionnant le nom de l'association agréée et reproduisant le texte suivant : « Membre d'une association agréée par l'administration fiscale acceptant à ce titre le règlement des honoraires par carte bancaire ou par chèques libellés à son nom » ;

b) **Par la reproduction dans la correspondance et sur les documents professionnels** adressés ou remis aux clients du texte mentionné ci-avant au a) ; ce texte doit être placé de manière à n'engendrer aucune confusion avec les titres ou qualités universitaires et professionnelles.

Les associations agréées sont tenues de porter ces obligations à la connaissance de leurs adhérents. Les adhérents sont tenus d'informer par écrit l'association agréée à laquelle ils appartiennent de l'exécution de ces obligations. L'association s'assure de leur exécution effective.

Pour les **membres des professions de santé**, inscrire sur les feuilles de maladie ou de soins, conformément aux dispositions de l'article L 97 du livre des procédures fiscales et du décret n° 72-480 du 12 juin 1972, l'intégralité des honoraires effectivement perçus même s'ils ne peuvent que partiellement donner lieu à remboursement pour les assurés.

## 4° Moralité fiscale des adhérents

### ■ Sources

CGI, art. 1649 quater G ; CGI, ann. II, art. 371 M, 371 Y, 371 Q et 371 Y ; BOI-DJC-OA-20-30-20, 5 juill. 2017, § 250 et s.

**3437** La qualité d'adhérent à une association agréée suppose le respect d'obligations et d'engagements. Les statuts des associations agréées, ou le règlement intérieur si les statuts le permettent, peuvent prévoir d'autres cas entraînant l'exclusion de l'adhérent qui contrevient à ses engagements contractuels. **Les manquements graves ou répétés à ces engagements entraînent l'exclusion de l'adhérent.**

La mise en oeuvre de la procédure d'exclusion implique que l'adhérent soit avisé préalablement par lettre, des faits qui lui sont reprochés et qu'il puisse présenter ses moyens de défense. De même, une association qui n'aurait pas tiré les conséquences du non-respect par l'un de ses adhérents de ses engagements s'exposerait au retrait de l'agrément qui lui a été accordé.

## D. – AVANTAGES ACCORDÉS AUX ADHÉRENTS

### ■ Sources

CGI, art. 158, 7 ; CGI, art. 199 quater B ; CGI, art. 154, 1 ; CGI, art. 1755 ; BOI-DJC-OA-30, 5 juill. 2017 ; BOI-IR-BASE-10-10-20, 5 juill. 2017

**3438** En contrepartie de leur engagement à respecter leurs obligations d'adhérents d'association agréée (V. **3434**) et sous réserve qu'ils aient adhéré dans le délai légal, les professionnels qui relèvent du régime de la déclaration contrôlée peuvent bénéficier :

- d'une dispense de la majoration de 25 % du bénéfice qui est appliquée aux non-adhérents à une association agréée (V. **3439**) ;
- d'une réduction d'impôt pour frais d'adhésion et de tenue de comptabilité sous certaines conditions (V. **835**) ;
- de la déduction de l'abattement conventionnel de 3 % lorsqu'ils exercent en qualité de médecins conventionnés du secteur 1 et qu'ils adhèrent pour la première fois à une association agréée (V. **966**).

En outre, les professionnels qui révèlent spontanément, au moment de leur adhésion, les insuffisances de leurs déclarations antérieures sont dispensés de pénalités.

Concernant le salaire versé au conjoint du professionnel, pour l'imposition des revenus de 2018, celui-ci est désormais intégralement déductible et ce que le professionnel soit ou non adhérent d'un OGA et quel que soit le régime matrimonial existant dès lors, bien évidemment :

- que le conjoint participe effectivement à l'exercice de la profession ;
- et que son salaire a donné lieu au versement des cotisations sociales en vigueur (CGI, art. 154, I, al. 1 ; L. fin. 2019, n° 2018-1317, 28 déc. 2018, art. 60).

**IMPORTANT** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, ne bénéficieront plus de la dispense de majoration de 25 % les adhérents qui auront été exclus d'une association agréée au cours de l'année d'imposition soit pour ne pas avoir donné suite à une demande de cette association visant à rectifier la déclaration fiscale qui lui a été soumise soit à la suite d'une procédure d'exclusion (LPF, art. L. 166).

**IMPORTANT** Pour bénéficier des avantages liés à leur statut d'adhérent d'une association agréée les professionnels doivent :

- avoir effectué leur adhésion dans les délais requis (V. **3430**) ;
- veiller à ce que l'adhésion ait été prise régulièrement par la bonne personne notamment lorsqu'ils exercent au sein d'une société ou d'un groupement (V. **3409**).

## E. – PRÉCISIONS RELATIVES À LA DISPENSE DE MAJORATION

### ■ Sources

CGI, art. 158, 7 ; CGI, art. 1649 quater L ; BOI-IR-BASE-10-10-20, 5 juill. 2017

**3439** Les adhérents d'une association agréée soumis au régime de la déclaration contrôlée bénéficient d'une dispense de majoration de 25 % de leur bénéfice soumis au barème progressif de l'impôt sur le revenu, alors que les non adhérents voient leur bénéfice imposable majoré de 25 %.

**Exemple** Un professionnel qui déclare un bénéfice de 100 000 € sur sa déclaration n° 2035 sera soumis à l'impôt sur le revenu :  
 - sur 100 000 € s'il est adhérent d'une association agréée ;  
 - ou sur 125 000 € s'il n'est pas adhérent d'une association agréée.

Les plus-values professionnelles à long terme n'étant pas soumises au barème progressif de l'impôt, elles ne sont pas majorées de 25 %. Les professionnels sont imposables sur le montant de ces plus-values dans les conditions de droit commun au taux de 12,8 % majoré des contributions et prélèvements sociaux au taux de 17,2 % soit une imposition globale de 30 % (V. **565**).

Les déficits ne constituant pas de revenus passibles de l'impôt sur le revenu ne sont donc pas soumis à la majoration de 25 %. Les médecins du secteur I qui peuvent choisir entre la déduction des frais du groupe III + les 3 % (V. **945** et s.) et la dispense de majoration de 25 % de leur bénéfice imposable ont le plus souvent intérêt à choisir la dispense de majoration.

**3440** Les médecins conventionnés du secteur 1 qui adhèrent pour la première fois à une association agréée peuvent bénéficier de la déduction de l'abattement conventionnel de 3 % et de la dispense de majoration de 25 % (V. **966**).

S'agissant de la déduction de l'abattement conventionnel 3 % pour les médecins remplaçants qui s'installent en secteur 1 (V. **977**). La dispense de la majoration de 25 %, initialement réservée aux adhérents d'organismes agréés, a été étendue aux professionnels qui recourent aux services d'un expert-comptable « autorisé » par l'administration fiscale.

**3441** La dispense de la majoration de 25 %, initialement réservée aux adhérents d'organismes agréés, a été étendue aux professionnels qui recourent aux services d'un expert-comptable « autorisé » par l'administration



fiscale. Parallèlement, la mission de prévention fiscale des organismes agréés a été élargie aux déclarations de TVA, aux déclarations de cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises et, le cas échéant, aux déclarations de revenus encaissés à l'étranger.

L'intérêt pour les professionnels libéraux de rester adhérents d'une association agréée demeure intact au regard :

- des avantages fiscaux supplémentaires que leur confère leur statut d'adhérent (réduction d'impôt pour frais d'adhésion et de tenue de comptabilité, abandon de pénalités au moment de l'adhésion, déduction de l'abattement de 3 % au titre de la première année d'adhésion des médecins conventionnés du secteur I) ;
- de la qualité de la mission d'accompagnement assurée par l'ensemble du réseau des 19 ARAPL auprès des professionnels libéraux depuis plus de 30 ans :
  - dans la sécurité fiscale assurée aux adhérents, renforcée par l'indépendance des ARAPL dans l'accomplissement de leur mission de prévention fiscale,
  - dans leur expérience de la fiscalité des BNC qui se traduit au quotidien dans la gestion des dossiers, les réponses aux questions des adhérents mais aussi plus généralement dans la qualité de la documentation juridique qui est mise à leur disposition,
  - dans les informations économiques qu'offrent les ARAPL à leurs adhérents par la diffusion des statistiques professionnelles sur un échantillon de plus de 130 000 professionnels.

## II. Missions des ARAPL

### A. – MISSIONS LÉGALES ET RÉGLEMENTAIRES DES ASSOCIATIONS AGRÉÉES

#### 📖 Sources

CGI, art. 1649 quater F ; CGI, art. 1649 quater G ; CGI, art. 1649 quater H ; CGI, ann. II, art. 371 M et 371 Q ; CGI, ann. IV, art. 164 F septuagies ; L. fin. 2008, n° 2007-1822, 24 déc. 2007, art. 3 et 4 ; BOI-DJC-OA-20-10-20, 5 juill. 2017

#### **3442** Les associations agréées ont pour objet :

- de développer l'usage d'une comptabilité sous réserve des dispositions de l'ordonnance n° 45-2138 du 19 septembre 1945 portant institution de l'ordre des experts-comptables et réglementant le titre et la profession d'expert-comptable, tenue selon les normes d'un plan comptable professionnel ou de la nomenclature comptable pour les professions libérales et les titulaires de charges et offices ;

La nomenclature comptable figurant en annexe à l'arrêté du 30 janvier 1978 précise les règles que doivent respecter les membres des professions libérales et les titulaires de charges et offices adhérant à une association agréée pour la tenue de leurs documents comptables. Toutefois, l'utilisation du plan comptable général peut se substituer à celle de la nomenclature comptable dès lors qu'une grille de passage permet l'établissement de la déclaration de résultats. Les associations agréées doivent s'assurer auprès de leurs adhérents de la diffusion de la nomenclature comptable et de tous documents relatifs à son application.

- de s'assurer de la régularité des déclarations fiscales que leur soumettent leurs adhérents et de leur concordance avec la comptabilité ;

À cet effet, elles leur demandent tous renseignements utiles :

- de nature à établir, chaque année, la concordance, la cohérence et la vraisemblance entre les résultats fiscaux et la comptabilité, des déclarations de résultats, des déclarations de TVA, des déclarations de CVAE et, le cas échéant, des déclarations de revenus encaissés à l'étranger ;
- afin de réaliser un examen périodique de sincérité.

Les associations ont l'obligation de procéder à ces contrôles de concordance, de cohérence et de vraisemblance dans les six mois à partir de la date de réception des déclarations des résultats par l'association, délai porté à neuf mois pour les adhérents faisant l'objet d'un examen de sincérité (V. **3445**).

#### **3443** Les associations agréées ont pour mission de s'assurer, dans le cadre des missions d'opinion, de rectification et de sanction, de la cohérence du dossier des adhérents et apprécier la vraisemblance du résultat déclaré ; il leur incombe, après analyse, d'appeler l'attention des adhérents sur les anomalies constatées, de leur demander de les expliquer et, le cas échéant, de les corriger.

Dans l'hypothèse d'une demande de renseignement complémentaire, l'adhérent doit fournir une réponse qui permette d'apporter les explications satisfaisantes ou doit déposer une déclaration rectificative si les anomalies relevées par l'association agréée sont confirmées et méritent une correction.

L'Administration doit veiller à ce que l'association agréée obtienne des réponses claires à ses courriers et, le cas échéant, à ce qu'elle engage des procédures disciplinaires à l'encontre des adhérents défailants ou récalcitrants.

**3444** Les associations sont tenues d'adresser à leur adhérent un **compte rendu de mission** dans les deux mois qui suivent la fin des opérations de contrôle (BOI-DJC-OA-20-10-30, 5 juill. 2017). Dans le même délai, une copie de ce compte rendu est transmise, par l'association, au service des impôts des entreprises dont dépend l'adhérent concerné.

Un arrêté du 16 janvier 2017 fixe le **nouveau modèle de compte rendu de mission** qui intègre les dernières modifications intervenues, à savoir :

- la possibilité, pour les travailleurs indépendants faisant appel aux services d'un professionnel de l'expertise comptable (expert-comptable, société d'expertise comptable ou association de gestion et de comptabilité) conventionné et autorisés à délivrer un visa fiscal, de bénéficier également de la dispense de majoration de 25 % de leur bénéfice ;
- la faculté de regrouper au sein d'un organisme mixte de gestion agréé des adhérents relevant des BIC, des BA et des BNC (CGI, art. 1649 quater K ter) ;
- l'extension du contrôle de cohérence aux déclarations de CVAE ;
- l'instauration d'un examen périodique de sincérité (EPS) des pièces justificatives de chaque adhérent ou client ;
- l'obligation pour les OGA et les professionnels comptables autorisés de contrôler la capacité de leurs adhérents ou clients à remettre une copie des fichiers des écritures comptables (FEC) en cas de vérification de comptabilité.

Le nouveau modèle de compte-rendu de mission comporte une rubrique « Renseignements relatifs au fichier des écritures comptables ».

Par ailleurs, dans l'hypothèse où l'exclusion d'un adhérent est prononcée postérieurement à la réalisation du compte rendu de mission, l'association agréée établit un CRM rectificatif.

**3445** L'article 1649 quater H du CGI prévoit que les associations agréées réalisent un **examen périodique de sincérité** des pièces justificatives de leurs adhérents. L'Administration a précisé les modalités de réalisation de cet examen (BOI-DJC-OA-20-10-20-20, § 301 à 307, 30 janv. 2019)

Lorsque l'association agréée effectue l'examen de sincérité des pièces justificatives d'un adhérent, le délai de six mois à compter de la date de réception des déclarations des résultats dont elle dispose pour réaliser les contrôles de concordance, de cohérence et de vraisemblance de ces déclarations est porté à neuf mois.

**L'obligation de contrôler la sincérité des pièces justificatives s'applique aux exercices clôturés à compter du 31 décembre 2016.**

La **sélection des pièces à examiner** par l'association agréée est prévue par paliers. Ainsi, l'association, en premier lieu, contrôle systématiquement l'éligibilité de son adhérent aux dépenses fiscales et dispositifs dérogatoires auxquels celui-ci prétend, sans plancher ni plafond en nombre de pièces.

En second lieu, l'association contrôle les pièces justificatives de dépenses relatives à des zones de risque de l'entreprise, identifiées selon une méthodologie d'analyse-risque élaborée par ses soins.

Les pièces à demander par l'association agréée peuvent consister en des factures ou des avoirs, ou encore des justificatifs de dépenses (avis d'imposition, appels de cotisation, etc.). En revanche, les pièces couvertes par le secret professionnel doivent être écartées.

L'association contrôle un nombre de pièces fixé en fonction du chiffre de recettes hors taxe du professionnel adhérent (non proratisé et hors honoraires retrocédés), selon le barème suivant :

- de 0 à 82 200 € : 5 pièces ;
- de 82 200 à 250 000 € : 10 pièces ;
- de 250 000 à 500 000 € : 15 pièces ;
- plus de 500 000 € : 20 pièces.

**Ce volume de pièces à contrôler est indicatif.**

L'association agréée qui examine un nombre de pièces inférieur à ces seuils le justifie à l'occasion du contrôle de qualité, eu égard aux caractéristiques de sa population d'adhérents (entreprises ayant peu d'opérations en dépenses, entreprises ayant principalement des factures de très faible montant, entreprises ayant des charges de nature particulièrement répétitive).

**3446** L'examen réalisé par l'association agréée porte tout d'abord sur la **sincérité d'une pièce justificative de dépense par rapport à une écriture comptable.**

Ensuite, elle contrôle la **régularité formelle** des pièces justificatives. L'association agréée peut également contrôler l'existence de l'identité de l'émetteur, notamment lorsque le fournisseur n'est pas connu.

Enfin, l'association agréée s'assure de la **déductibilité** du revenu imposable de la charge ressortant de la pièce justificative, en examinant les conditions suivantes :

- la charge doit être nécessitée par l'exercice de la profession ;
- la charge doit être effectivement acquittée au cours de l'année d'imposition.

Elle vérifie également la **déductibilité de la taxe sur la valeur ajoutée** figurant sur la pièce justificative,

**3447** L'association agréée doit **demander une rectification** auprès de l'adhérent, notamment pour des charges personnelles de l'exploitant ou au profit d'un tiers déduites du résultat, des dépenses pour lesquelles aucune pièce justificative n'est transmise, ou encore des charges non effectivement acquittées au cours de l'année d'imposition.

Si cette demande n'est pas suivie d'effet, l'association agréée doit produire un compte rendu de mission négatif, tout en faisant apparaître sur celui-ci la référence, la date, la nature et le montant de la pièce justificative en litige.

Par ailleurs, à l'issue de l'examen en la forme et au fond des pièces justificatives de l'adhérent, l'association agréée peut avoir un doute sur certaines d'entre elles. Elle demande alors à l'adhérent des **éléments complémentaires**, afin qu'elle puisse se positionner sur la déductibilité de la dépense ou sur l'éligibilité au dispositif en cause.

Si l'adhérent ne fournit aucune explication, ou si les explications fournies permettent d'établir qu'il n'est pas éligible au dispositif qu'il revendique, ou que la dépense n'est pas déductible, l'association agréée l'invite à effectuer une déclaration rectificative (déclaration de résultats et ses tableaux annexes ou, le cas échéant, déclaration récapitulative des réductions et crédits d'impôt). Dans l'hypothèse où cette demande n'est pas suivie d'effet, l'association agréée doit produire un compte rendu de mission négatif, tout en faisant apparaître sur celui-ci la référence, la date, la nature et le montant de la pièce justificative en litige.

### **3448 L'attention des adhérents est systématiquement appelée sur les anomalies relevées et sur la nécessité de les expliquer et de les corriger.**

L'adhérent doit être interrogé de manière suffisamment précise afin d'obtenir une réponse utile, permettant d'établir une analyse fiable de sa situation fiscale et de conclure à la sincérité de ses pièces justificatives.

L'association agréée doit également s'assurer que ses recommandations sont suivies d'effet.

Les **adhérents qui ne procèdent pas aux rectifications** dans les circonstances mentionnées ci-dessus ou qui ne donnent pas suite aux demandes d'information ou encore qui fournissent des explications insuffisantes ou manifestement inexactes **manquent à leurs obligations et s'exposent à l'engagement par l'association agréée d'une procédure disciplinaire d'exclusion.**

### **3449 L'association fournit une analyse des informations économiques, comptables et financières en matière de prévention des difficultés économiques et financières (BOI-DJC-OA-20-10-20-30, 5 juill. 2017) ;**

Les associations agréées sont tenues de mettre en oeuvre des moyens visant à prévenir les difficultés économiques et financières de leurs adhérents. L'obligation qui est mise à la charge de l'association est seulement une obligation de moyens et non de résultat. Cette mission a pour objet de détecter en amont les difficultés éventuellement rencontrées afin d'orienter le professionnel concerné vers un interlocuteur adapté selon la nature du risque détecté (avocat, expert-comptable).

L'association agréée doit établir une analyse qui consiste en un dossier synthétique et pédagogique personnalisé contenant différents indicateurs de l'adhérent comparés sur trois années avec ceux de la profession ou de son secteur d'activité.

L'association agréée conserve toute liberté quant à la forme des données présentées dans le dossier d'analyse et aux modalités de communication à l'adhérent.

La nature des indicateurs définis par l'Administration confirme que le périmètre de la mission de prévention est strictement limité à l'activité libérale du professionnel et ne saurait s'étendre à sa situation patrimoniale personnelle ou aux autres activités exercées.

Le document d'analyse économique doit être transmis à l'adhérent dans un délai de deux mois suivant la date de réception de la déclaration de résultats par l'association (CGI, ann. II, art. 371 Q, 1°).

### **3450 L'association assiste ses adhérents pour respecter l'obligation à laquelle ils sont soumis de présenter leur comptabilité sous forme de fichiers dématérialisés lors d'un contrôle de l'administration fiscale, lorsque cette comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés (LPF, art. L. 47, I).**

Il s'agit pour l'association ou l'organisme mixte **d'une obligation de moyen** et non de résultat.

Ce contrôle est retracé dans le compte rendu de mission que doit réaliser l'association ou l'organisme mixte à l'issue de l'examen de concordance, de cohérence et de vraisemblance et, le cas échéant, de l'examen périodique de sincérité (BOI-DJC-OA-20-10-30, § 75, 5 juill. 2017).

Si la comptabilité de l'adhérent est tenue par un **professionnel de l'expertise comptable**, ce dernier atteste que le logiciel utilisé est conforme aux exigences techniques de l'administration en vertu d'une attestation fournie par l'éditeur de logiciel (BOI-LETTRE-000173).

Si l'adhérent tient lui-même sa comptabilité, il atteste que le logiciel utilisé est conforme aux exigences techniques de l'administration, au moyen d'une attestation papier ou transmise de manière dématérialisée. Le cas échéant, il peut transmettre directement l'attestation fournie par l'éditeur de logiciel. En cas d'absence de production d'attestation, l'adhérent transmet le test de validité de son fichier de écritures comptables à l'association ou à l'organisme mixte qui, le cas échéant, lui propose un accompagnement.

La Direction générale des finances publiques met à la disposition des contribuables un logiciel, « Test Compta Démat », pour réaliser le contrôle du respect des normes en matière de tenue de comptabilité informatisée.

### **3451 L'association facilite l'accomplissement des obligations administratives et fiscales des membres des professions libérales et des titulaires des charges et offices.**

Les formations proposées par l'organisme agréé ont trait au droit, à la fiscalité, à la comptabilité ou à la gestion et sont également offertes au représentant de l'adhérent

### **3452 Les associations ont l'obligation de dématérialiser et de télétransmettre aux services fiscaux, selon la procédure prévue par le système de transfert des données fiscales et comptables, les attestations qu'elles délivrent à leurs adhérents, ainsi que les déclarations de résultats, leurs annexes et les autres documents les**

accompagnant. Elles doivent recevoir mandat de leurs adhérents pour transmettre les informations correspondant à leurs obligations déclaratives, selon des modalités définies par arrêté ministériel.

## B. – SANCTIONS MISES EN ŒUVRE PAR LES ASSOCIATIONS AGRÉÉES À L'ENCONTRE DES ADHÉRENTS

### 📖 Sources

CGI, ann. IV, art. 164 F octovicies ; BOI-DJC-OA-20-30-20, 5 juill. 2017, § 250

**3453 La qualité d'adhérent à une association agréée suppose le respect d'obligations et d'engagements. Les manquements graves ou répétés aux engagements ou obligations des adhérents (découverte d'anomalies lors de l'examen de cohérence et de vraisemblance, constat du non-respect des obligations comptables, refus d'acceptation des chèques, défaut d'information de la clientèle, refus de répondre aux demandes d'informations de l'organisme) entraînent des sanctions (avertissement, blâme, voire l'exclusion de l'association agréée).**

Les associations agréées mettent en œuvre, dans les plus brefs délais, la procédure disciplinaire, prévue dans leurs statuts ou leur règlement intérieur, à l'encontre de tout adhérent coupable, sur la foi d'informations communiquées par l'administration fiscale, de manquement délibéré, manœuvres frauduleuses ou opposition à contrôle fiscal.

La mise en œuvre de la procédure de sanction implique que l'adhérent soit avisé préalablement par lettre des faits qui lui sont reprochés et qu'il puisse présenter ses moyens de défense.

Les sanctions sont prononcées par l'instance disciplinaire de l'association agréée de sa propre initiative ou sur information du directeur des services fiscaux dans le cadre de la procédure prévue à l'article L. 166 du Livre des procédures fiscales.

L'administration fiscale est tenue de communiquer aux présidents des associations agréées les renseignements nécessaires au prononcé de l'exclusion des adhérents qui ne respectent pas les obligations leur incombant (LPF, art. L. 166).

En pratique, ces informations concernent surtout l'obligation de sincérité dont les manquements sont constatés lors d'un contrôle fiscal sur pièces ou sur place pour la période postérieure à l'adhésion.

**IMPORTANT** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2016, les adhérents qui auront été exclus d'une association agréée au cours de l'année d'imposition soit pour ne pas avoir donné suite à une demande de cette association visant à rectifier la déclaration fiscale qui lui a été soumise soit à la suite d'une procédure d'exclusion ne bénéficieront plus de la dispense de majoration de 25 % (LPF, art. L. 166).

**En pratique** Les articles 1649 quater E et 1649 quater H du CGI prévoient qu'un agent de l'administration fiscale apporte son assistance technique à l'association agréée dans les conditions prévues par la convention passée entre l'organisme et l'administration fiscale. Par ailleurs, l'administration exerce une mission de surveillance et de contrôle des associations agréées afin de s'assurer qu'elles remplissent correctement leurs obligations et que l'agrément délivré peut être renouvelé (BOI-DJC-OA-20-40, 30 janv. 2019).

Cession, cessation  
d'activité, décès

**Cession, cessation d'activité, décès**

I. Rappels généraux .....	3454	III. Incidences pour les autres impôts et taxes.....	3471
II. Incidences en matière de BNC.....	3461	IV. Récapitulatif et incidences sur l'adhésion ARAPL.....	3475

# Cession, cessation d'activité, décès

## I. Rappels généraux

### A. – PRINCIPE D'IMPOSITION IMMÉDIATE

#### ■ Sources

CGI, art. 202 à 204 ; BOI-BNC-CESS-10, § 1 et s., 3 août 2016 ; BOI-BNC-CESS-10-10, § 1 et s., 28 avr. 2014 ; BOI-BNC-CESS-10-20, § 1 et s., 9 janv. 2013

**3454** La cessation de l'exercice d'une profession non commerciale ou le décès du professionnel entraîne l'imposition immédiate des bénéfices non encore taxés à la date de cessation ou du décès, compte tenu de la situation et des charges de famille du professionnel, soit au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, soit à la date de cessation ou de décès.

Sur la notion d'imposition immédiate (V. 3462) et sur le délai de production des déclarations (V. 3470). Le calcul de l'impôt est effectué en tenant compte de la législation en vigueur au moment de l'événement. Il s'agit d'une imposition provisoire, tenant compte des créances acquises et des dépenses engagées, qui vient en déduction du montant de l'impôt sur le revenu établi ultérieurement à raison de l'ensemble des bénéfices ou revenus réalisés au cours de l'année de la cessation ou du décès.

Dans le cas où postérieurement à la date de la cessation ou du décès, un changement intervient dans la situation et les charges de famille ou dans la législation (dispositions de la Loi de finances notamment), une régularisation est opérée par voie de rôle supplémentaire ou de dégrèvement.

S'agissant :

- des modalités d'imposition et d'exonération des plus-values réalisées en cas de cession, de cessation d'activité ou de décès (V. 3469) ;
- des professionnels exerçant dans le cadre d'une société (V. 3504 et s.).

### B. – DÉFINITION DE LA CESSATION D'ACTIVITÉ

#### ■ Sources

BOI-BNC-CESS-10-10, § 1 et s., 28 avr. 2014

**3455** La notion de cessation d'activité doit être définie avec précision afin de déterminer les situations dans lesquelles les professionnels sont, ou non, soumis à une imposition immédiate.

**IMPORTANT** L'appréciation de l'existence ou non d'une cessation d'activité est une question de fait. En cas de modification substantielle de leurs conditions d'exploitation, nous recommandons à nos adhérents de prendre contact rapidement avec leur conseil et leur ARAPL et ce, afin de préserver leurs droits aux avantages fiscaux.

La détermination de la date de la cessation d'activité ne pose pas de problème dans la majorité des cas, notamment en cas de cession ou de départ à la retraite. Toutefois, des règles particulières peuvent s'appliquer aux professions réglementées.

Ainsi, il a notamment été jugé que :

- dans le cas d'un médecin qui cesse son activité dans une SCM pour créer, avec un confrère, une SELARL, la date de cessation d'activité est celle de l'inscription de la SELARL au tableau de l'ordre des médecins (CE, 7 mars 2012, n° 330169) ;
- la cession d'une activité d'expert comptable soumise à agrément n'est effective qu'à compter de l'obtention de cet agrément (CE, 11 avr. 2008, n° 283956) ;
- la date de cessation d'activité d'un notaire qui cède sa charge ne peut intervenir au plus tôt, qu'à compter de la date de l'arrêté ministériel portant nomination du successeur (CE, 23 janv. 1985, n° 43748) ;
- la date du jugement qui prononce l'ouverture d'une procédure de liquidation de l'activité d'un médecin ne constitue pas la date de cessation de l'activité dès lors que le jugement fixe un délai de quatre-vingt jours pour examiner la date de clôture de ladite liquidation (CAA Paris, n° 18PA00113, 26 sept. 2018).

## 1° Cessation définitive d'activité

**3456** Dans l'hypothèse d'un arrêt définitif de l'activité exercée à titre non commercial par le contribuable, suivi ou non de la cession d'un droit de présentation de la clientèle à un successeur, la qualification de cessation d'activité ne pose pas de difficultés.

Ainsi, constitutive par exemple une « cessation d'activité » : le départ en retraite du professionnel, le décès du professionnel, l'arrêt d'une activité libérale en vue d'exercer une activité salariée, industrielle, commerciale ou agricole ou encore la radiation d'un ordre professionnel.

Constitue également une cessation d'activité, le fait pour un professionnel exerçant simultanément une activité libérale et une activité commerciale de cesser d'exercer à titre libéral.

En revanche ne constitue pas une cessation d'activité :

– une **simple interruption temporaire d'activité** ;

Selon le Conseil d'État, le fait pour une EURL de suspendre son activité principale de marchand de biens pendant une période de plus de quatre ans afin de se concentrer sur son activité accessoire de gestion de logements **n'est pas constitutif d'une cessation d'activité** dans la mesure où, cette interruption a été justifiée par des raisons conjoncturelles liées à la crise immobilière, c'est-à-dire des circonstances extérieures à l'entreprise. En l'espèce, le Conseil d'État a admis une suspension d'activité supérieure à quatre ans compte tenu du contexte économique existant au moment des faits (CE, 25 févr. 2008, n° 287726). Dès lors, une suspension d'activité pendant une période aussi longue et qui serait difficilement explicable du seul fait des circonstances économiques pourrait constituer, pour l'Administration fiscale, un indice de l'intention de l'entreprise individuelle d'interrompre définitivement son activité.

– la **cession d'un cabinet secondaire** ;

– une **cession partielle de clientèle** ;

– la **mise en location gérance de la clientèle**.

De même, l'Administration considère pour les entreprises que la **fermeture temporaire**, quels qu'en soient les motifs (maladie ou absence de l'exploitant, etc.) n'est pas, en principe, susceptible d'être assimilée à une cessation, à moins qu'il ne résulte des circonstances de fait que le contribuable a définitivement abandonné son activité (BOI-BIC-CESS-10-20-10, § 10, 10 juill. 2013).

Cette solution nous paraît transposable aux professionnels libéraux.

## 2° Maintien, reprise ou changement d'une activité

**3457** Lorsque le professionnel n'abandonne pas définitivement l'exercice de son activité libérale, la qualification de la cessation d'activité s'avère plus complexe.

Ainsi, les professionnels ayant **cédé leur clientèle et qui se réinstallent** (création ou reprise d'activité), **presque aussitôt**, dans la même ville ou dans une autre localité, sans apporter **aucun changement à la nature de leur activité, ne sont pas réputés avoir cessé leur activité** (BOI-BNC-CESS-10-10, § 140, 28 avr. 2014).

La réinstallation « presque aussitôt » doit s'entendre, en principe, d'un **délai de quelques mois qui ne saurait s'étendre au-delà d'une année**.

Il en va de même des professionnels qui **abandonnent** leur clientèle en vue d'une réinstallation.

Le **changement de nature d'activité emporte cessation d'entreprise**. Il suppose une modification profonde :

► **soit de l'exercice de l'activité proprement dite** (passage d'une activité de médecin généraliste à une activité de médecin spécialiste par exemple) ;

Toutefois des exceptions peuvent être prévues. Ainsi :

– dès lors qu'à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2012, la profession d'avocat s'est substituée à celle d'avoué en vertu de la loi n° 2011-94 du 25 janvier 2011, l'Administration a précisé que le simple passage de la profession d'avoué à la profession d'avocat n'emporte pas les conséquences de la cessation d'entreprise (seuls sont en effet considéré comme ayant cessé leur activité les avoués qui ont effectivement mis fin à leur activité professionnelle et n'ont pas continué à exercer en tant qu'avocat après cette réforme) (BOI-BNC-CESS-10-10, § 160, 28 avr. 2014) ;

– pour les intermédiaires en opération de banque (IOSB) qui en vertu du décret du 26 janvier 2012 ont choisi d'adopter, le statut de mandataire exclusif ou non et relevant des BNC (V. **1126**), il est admis que, même si ce choix entraîne une modification de leur régime d'imposition il n'emportera pas les conséquences de la cessation d'activité sous réserve que cet intermédiaire poursuive dans les mêmes conditions l'activité précédemment exercée (BOI-BNC-CESS-10-10, § 150, 28 avr. 2014).

► **soit dans la forme d'exercice de l'activité** (passage d'un exercice individuel à un exercice en société).

L'appréciation du changement d'activité nécessite un examen des circonstances propres à chaque cas.

Ainsi selon le Conseil d'État, une mutation temporaire d'activité liée à des raisons conjoncturelles tenant à une crise économique particulière ne peut être considérée comme un changement d'activité.

Il a ainsi admis que la suspension de l'activité principale pendant une certaine période au profit de l'exercice exclusif d'une activité accessoire n'est pas constitutive d'un changement profond d'activité emportant cessation d'entreprise dès lors que la suspension a été motivée par des circonstances économiques extérieures à l'entreprise et que l'entreprise a ensuite repris son activité principale (CE, 25 févr. 2008, n° 287726).

**IMPORTANT** Compte tenu des divers modes d'exercice dont disposent les professionnels libéraux et de leur forte mobilité, notamment en début d'activité, les situations susceptibles de se présenter sont nombreuses (passage d'une activité de remplaçant ou de collaborateur à un exercice libéral individuel, retour à une activité de remplacement, exercice simultané de plusieurs activités). Ainsi, il est recommandé de saisir l'administration fiscale par écrit afin d'obtenir une prise de position formelle sur la situation de fait quant à l'existence ou non d'un changement profond d'activité.



### 3° Apport d'une activité en société

**3458** L'apport de l'activité professionnelle à une société entraîne la cessation d'activité à titre individuel, avec les conséquences fiscales qui y sont attachées en matière de détermination du bénéfice et de réalisation de plus-values. Toutefois, les plus-values réalisées peuvent bénéficier d'un régime de report d'imposition (V.3504 et s.).

### 4° Critères de cessation d'une activité exercée en société

**3459** Les sociétés de personnes sont également soumises au principe d'imposition immédiate en cas de cessation d'activité. La définition des situations dans lesquelles une imposition immédiate doit être établie est soumise à des règles particulières (V.3504 et s.).

## C. – EXEMPLES TIRÉS DE LA JURISPRUDENCE

**3460** Ne sont pas réputés avoir cessé leur activité :

- un **huissier de justice** qui a cessé l'exploitation de la charge dont il était titulaire dans une ville et a immédiatement poursuivi l'exercice de sa profession dans une autre ville où il avait été nommé (CE, 30 avr. 1986, n° 42397) ;
- un **notaire** frappé d'une mesure temporaire d'interdiction d'exercer (CE, 1<sup>er</sup> oct. 1980, n° 18656 et n° 18657) ;
- l'expert-comptable qui apporte en jouissance à une société, pour une durée déterminée, des éléments corporels et incorporels attachés à un cabinet d'expertise comptable (CE, 18 sept. 1998, n° 135565) ;
- le médecin orthodontiste qui cède temporairement (7 ans) l'usufruit de son fond libéral (CAA Lyon, 12 juin 2012, n° 11LY01293).

Sont réputés avoir cessé leur activité :

- un **médecin généraliste** du Finistère ayant ouvert dans le Vaucluse un cabinet de médecin spécialiste de rééducation et de réadaptation fonctionnelle (CE, 6 oct. 1982, n° 25080) ;
- bien que le Conseil d'État n'ait pas confirmé cette solution, un **expert comptable** ayant cédé sa clientèle et cessé cette activité en poursuivant, à la même adresse, une activité de commissariat au compte (CAA Nancy, 1<sup>er</sup> juill. 1993, n° 91NC00761) ;
- une **SCP soumise à l'impôt sur le revenu** qui se transforme en une SELARL soumise à l'IS (CAA Nantes, 29 sept. 2010, n° 09NT01069) ;
- un médecin qui cesse d'exercer dans une SCM pour créer avec un confrère une SELARL (CE, 7 mars 2012, n° 330169).

## II. Incidences en matière de BNC

### A. – RECOMMANDATIONS

**3461** La cessation de l'exercice d'une profession non commerciale ou le décès du professionnel entraîne l'imposition immédiate des bénéfices non encore taxés à la date de cessation ou du décès, compte tenu de la situation et des charges de famille du professionnel, soit au 1<sup>er</sup> janvier de l'année d'imposition, soit à la date de cessation ou de décès.

En cas de cessation d'activité ou de décès, il convient donc de préciser en page 1 de la déclaration n° 2035 :

- la période exacte d'imposition du 1<sup>er</sup> janvier à la date de la cessation ou de décès ;
- la mention « déclaration de cessation d'activité » ou « déclaration suite à décès » avec le nom et la qualité des personnes qui souscrivent la déclaration dans ce dernier cas.

**IMPORTANT** Nous recommandons de signaler tout changement de vos conditions d'exploitation à votre conseil et à votre ARAPL, afin de mesurer les conséquences fiscales de ces changements et préserver vos droits aux avantages fiscaux.

## B. – IMPOSITION IMMÉDIATE, Y COMPRIS DES CRÉANCES ACQUISES ET DES DETTES ENGAGÉES

### ■ Sources

BOI-BNC-CESS-10-20, § 1 et s., 9 janv. 2013

**3462** La déclaration n° 2035, souscrite au nom du professionnel décédé ou ayant cessé son activité, doit comprendre :

- les recettes effectivement encaissées et les dépenses payées jusqu'à la date de cessation ou de décès ;
- les créances acquises non encore recouvrées et les dépenses engagées non encore acquittées à cette même date ;
- les plus-values et moins-values professionnelles réalisées à l'occasion de la cessation ou du décès ;
- les plus-values bénéficiant d'un sursis d'imposition ou d'un étalement.

Sur la définition des créances acquises et des dépenses engagées, V.22.

Une créance est imposable au titre de l'année de la cessation d'activité, dès lors qu'elle est acquise à cette date et que le requérant n'établit pas qu'elle a eu alors, en totalité ou en partie, un caractère irrécouvrable (CE, 12 févr. 1986, n° 44091).

Jugé pour un agent général d'assurances que ne constituait pas une créance acquise car non certaine, les commissions réintégrées par l'Administration dès lors que cet agent produit devant la Cour une attestation de sa compagnie d'assurance selon laquelle les commissions lui restant dues ne pourront être calculées qu'un an après la date de sa cessation d'activité (CAA Marseille, 10 juill. 2012, n° 09MA01382).

En pratique, le professionnel (ou les ayants droit du défunt en cas de décès de l'exploitant) évalue les créances et les dettes à la date de cessation ou de décès pour les inclure dans la déclaration de cessation, puis établissent, le cas échéant, une déclaration rectificative pour régulariser les montants déclarés initialement.

En cas de cessation d'activité, cette régularisation peut intervenir ultérieurement, notamment lors du dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus du foyer fiscal pour l'année de cessation.

Dans le cadre du prélèvement à la source, il a été précisé que pour la détermination de cette imposition immédiate, le taux retenu pour le calcul de l'acompte est le dernier taux connu (L. fin. pour 2017, n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 60).

## C. – ATTÉNUATION DES CONSÉQUENCES DE L'IMPOSITION IMMÉDIATE

### ■ Sources

CGI, art. 202 à 202 quater ; CGI, art. 1663 bis ; BOI-BNC-CESS-20-10, § 1 et s., 12 sept. 2012 ; BOI-BNC-CESS-20-20, § 1 et s., 12 sept. 2012

### 1° Transfert de l'imposition des créances acquises en cas de changement de mode d'exercice

**3463** Les professionnels qui changent le mode juridique ou fiscal de leur exploitation, ont la possibilité de transférer l'imposition des créances acquises et la déduction des dépenses engagées au titre de la période de trois mois qui précède ce changement et non encore recouvrées ou payées au cours de cette période, au nom de la société qui en est issue et qui les recouvre ou les acquitte (CGI, art. 202 quater ; BOI-BNC-CESS-20-20, § 1 et s., 12 sept. 2012).

Ces dispositions sont susceptibles de s'appliquer dans les situations suivantes :

- cessation par une personne physique de son activité professionnelle non commerciale ou libérale exercée à titre individuel pour devenir associée d'une société qui relève du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI (société de personnes et notamment SCP), ou d'une SEL ; toutefois, il convient de préciser que ce dispositif ne s'applique pas en cas de cession d'une activité individuelle à une société mais seulement en cas d'apport de l'intégralité de l'activité (Rép. min. n° 7817 : JO Sénat Q 25 sept. 2003). Bien que cette réponse ministérielle n'ait pas été reprise par l'Administration dans sa nouvelle base BOFIP, cette solution nous semble pouvoir être maintenue ;
- transformation d'une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI et exerçant une activité libérale (SCP notamment) en SEL ;
- fusion ou scission d'une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI (SCP notamment), au profit d'une société relevant du même régime fiscal, ou d'une SEL ;
- opérations de fusion ou de scission d'une SCP non soumise à l'impôt sur les sociétés au profit de toute autre société, quelle soit ou non soumise à l'impôt sur les sociétés, quelle qu'en soit la forme ;

- option d'une société relevant du régime fiscal prévu aux articles 8 et 8 ter du CGI et exerçant une activité libérale (SCP notamment) pour son assujettissement à l'impôt sur les sociétés.

Ce dispositif ne s'applique pas en revanche aux apports partiels d'actifs (CGI, art. 151 octies A), aux associés qui n'exercent pas d'activité professionnelle dans la nouvelle société ou aux professionnels qui, dans le cadre de leur activité individuelle avait déjà opté pour l'imposition des créances acquises et des dépenses engagées. L'application de ce dispositif est subordonnée :

- à l'exercice d'une option conjointe des deux parties ;
  - à l'inscription des créances acquises et dépenses engagées au bilan de la société qui supporte l'imposition ;
  - au fait que le professionnel qui devient associé continue son activité professionnelle au sein de la société.
- Pour l'imposition des créances acquises qui n'entrent pas dans le champ d'application de ce dispositif (dettes antérieures de plus de trois mois), le professionnel peut demander le fractionnement de l'imposition (V.3464).

## 2° Option pour le fractionnement du paiement de l'impôt afférent aux créances acquises

**3464 Professionnels concernés** – Peuvent exercer l'option pour le fractionnement du paiement de l'impôt afférent aux créances acquises (CGI, art. 1663 bis ; BOI-BNC-CESS-30-10, § 1 et s., 12 sept. 2012 ; BOI-BNC-CESS-30-20, § 1 et s., 12 sept. 2012) :

- les professionnels qui cessent d'exercer une activité libérale pour devenir associés d'une société de personnes soumise à l'impôt sur le revenu ou d'une société d'exercice libéral, dans les trois mois suivant la date de cessation d'activité et y exercer leur profession ;

Jugé à cet égard que la date de cessation de l'activité libérale est celle de l'inscription au tableau de l'ordre des médecins lorsque la société d'exercice libérale que le professionnel entend créer, est constituée avec une condition suspensive liée à cette inscription (CE, 7 mars 2012, n° 330169).

- les associés de sociétés de personnes ayant opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés ;
- les associés de sociétés de personnes qui font l'objet d'une fusion et qui par suite deviennent associés de la société absorbante et y exercent leur profession.

**IMPORTANT** Cette possibilité de fractionnement concerne uniquement le supplément d'impôt correspondant à la taxation des créances acquises éventuellement corrigées des dépenses professionnelles engagées et non encore payées qui auront été prises en compte pour la détermination du résultat fiscal constaté au jour de la cessation d'activité. Ce dispositif n'est donc pas applicable :

- à l'impôt correspondant au bénéfice courant constitué par l'excédent des recettes encaissées sur les dépenses effectivement payées au cours de la période qui précède la date de cessation d'activité ou la date d'effet de l'option pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés (CGI, art. 93, 1) ;
- au paiement de la contribution sociale généralisée (CSG) ou de la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) correspondant à la prise en compte des créances acquises (BOI-BNC-CESS-30-20, § 80, 12 sept. 2012).

**3465 Conditions d'option pour le fractionnement** – Le fractionnement de l'impôt correspondant aux créances acquises (diminuées des dépenses engagées) à la date de cessation d'activité peut être demandé sur une période de trois ans (année de la cessation et les deux années suivantes) ou de cinq ans (année de la cessation et les quatre années suivantes). L'option, qui est irrévocable, doit être formulée sur papier libre joint à la déclaration n° 2035.

Lorsque l'activité non commerciale est exercée dans le cadre d'une société, il appartient à chacun des associés de demander le fractionnement de l'impôt correspondant à sa quote-part des créances acquises par la société. L'option exercée par l'un des associés reste sans effet sur la situation de ses co-associés.

La demande de fractionnement donne lieu au paiement d'un intérêt au taux légal qui est recouvré dans les mêmes conditions et sous les mêmes garanties et sanctions que l'impôt en principal.

Le fractionnement peut être cumulé avec le système du quotient prévu à l'article 163-0 A du CGI.

Le solde de l'imposition afférente aux créances acquises restant dû, devient immédiatement exigible dans les hypothèses suivantes :

- transfert du domicile hors de France ;
- décès du professionnel ;
- retrait de l'associé de la société ;
- non paiement de l'une des fractions de l'impôt.

Le fractionnement n'est en revanche pas remis en cause, sauf circonstances exceptionnelles, lorsque le professionnel a bénéficié du fractionnement mais cesse par la suite d'exercer son activité professionnelle.

## D. – CRÉANCES OU DETTES SUSCEPTIBLES D'ÊTRE DÉCLARÉES DISTINCTEMENT

### ■ Sources

CGI, art. 204, 1, al. 2

### 1° Revenus non disponibles à la date du décès

**3466** Les revenus que le contribuable a acquis, sans en avoir la disposition avant son décès, font l'objet d'une imposition distincte lorsqu'ils ne devaient échoir normalement qu'au cours d'une année postérieure à celle du décès (BOI-BNC-CESS-10-20, § 50, 9 janv. 2013).

Deux impositions doivent donc, le cas échéant, être établies au nom du défunt, au titre de l'année du décès :  
 – l'une comprend les **bénéfices réalisés jusqu'au décès** auxquels il convient d'ajouter les **créances acquises** dont l'encaissement dépend uniquement des aléas normaux de recouvrement ;  
 – l'autre englobe les **créances correspondant à des recettes dont la date normale d'échéance ne devait se situer qu'au cours d'une année postérieure à celle du décès**.

### 2° Honoraires de consultation et de plaidoirie afférents à des affaires non jugées à la date de cessation

**3467** En cas de cessation, les honoraires de consultation et de plaidoirie des avocats qui n'ont pas, à la date de cessation, le caractère de créances acquises dans leur montant doivent être taxés **au titre de l'année de leur encaissement**.

Pour apprécier si les honoraires en cause étaient certains dans leur montant à la date de cessation, il convient de tenir compte des circonstances de fait entourant la fixation des honoraires dus à raison des consultations et plaidoiries et **d'exclure ceux dont le montant n'était pas définitivement connu à la date de cessation** (BOI-BNC-CESS-10-20, § 320 et 330, 9 janv. 2013).

Les créances non acquises à la date de cessation sont taxées l'année de leur encadrement.

### 3° Primes d'assurances « responsabilité professionnelle » des architectes

**3468** Les primes d'assurances versées par un architecte pour couvrir les risques de mise en jeu de sa responsabilité professionnelle **peuvent donner lieu à la constatation d'un déficit non commercial imputable sur le revenu global** au titre de l'année de leur versement, même si ces versements interviennent au cours d'années postérieures à celles de la cessation d'activité (Rép. min. n° 3139 : JOAN Q 16 févr. 1998).

Bien que cette réponse ministérielle n'ait pas été reprise par l'Administration dans sa nouvelle base BOFIP, cette solution nous semble pouvoir être maintenue.

## E. – MODALITÉS D'IMPOSITION DES PLUS-VALUES PROFESSIONNELLES

### ■ Sources

BOI-BNC-CESS-10-20, § 70 à 90, 9 janv. 2013

**3469** La cessation ou le décès (avec ou sans cession du cabinet) entraîne la liquidation du patrimoine professionnel. Dès lors, toutes les immobilisations doivent être sorties du registre des immobilisations et des amortissements. La déclaration n° 2035 doit faire état des **plus-values et moins-values professionnelles constatées sur les éléments du patrimoine professionnel cédés, mis hors service ou réintégrés dans le patrimoine privé à la date de la cessation ou du décès**.

Pour la détermination du montant des plus-values lors de la sortie des immobilisations, **il ne doit pas être tenu compte d'une réévaluation libre faite par le professionnel avant la cessation ou le décès du professionnel**, dès lors que cette revalorisation ne constitue pas un fait générateur d'une imposition à la date à laquelle elle est opérée (CAA Nantes, 29 sept. 2010, n° 09NT01069).

**IMPORTANT** La réalisation de plus-values professionnelles ne résulte pas exclusivement de la cession du cabinet. La cessation de l'activité sans cession à un successeur est également susceptible de générer l'imposition immédiate des plus-values professionnelles liées notamment :  
 – à la cession isolée du matériel et du mobilier ;

- à la réintégration d'éléments du patrimoine professionnel au patrimoine privé pour leur valeur vénale ;
  - à l'interruption des sursis d'imposition ou des reports d'imposition de plus-values dont le professionnel a pu bénéficier en cours d'activité.
- Le décès du professionnel est également susceptible de générer des plus-values professionnelles qu'il y ait ou non cession du cabinet par ses ayants droit.
- Une attention particulière doit être portée aux règles applicables en matière de TVA lors de la liquidation du patrimoine professionnel (V.840).
- La manière d'imposer ou d'exonérer les plus-values ou d'imputer les moins-values fait l'objet d'une **étude spécifique** (V.565).

En cas de cessation d'activité ou de décès les professionnels libéraux sont susceptibles d'être concernés notamment par :

- des dispositifs particuliers propres à la cessation concernant les plus-values et moins-values :
  - l'imposition immédiate des plus-values à court terme en cours d'étalement sur trois ans (CGI, art. 39 quaterdecies 2, ; V. 636),
  - le régime spécial des plus-values nettes en cas de décès (CGI, art. 39 terdecies, 2) ; V. 667),
  - l'imputation des moins-values à long terme en cas de liquidation (CGI, art. 39 quinquies, I, 2 ; V.667),
  - l'imposition des plus-values bénéficiant d'un sursis ou d'un report d'imposition,
  - l'étalement du paiement de l'impôt sur les plus-values à long terme (V. 667 ; BOCP n° 03-056-A1, 28 oct. 2003).
- les régimes d'exonération des plus-values professionnelles :
  - exonération des plus-values des petites entreprises (CGI, art. 151 septies ; V.679),
  - exonération des plus-values de transmission complète d'activité (CGI, art. 238 quinquies ; V. 717),
  - exonération des plus-values de cession avec départ en retraite (CGI, art. 151 septies A ; V.755),
  - exonération partielle de la plus-value à long terme sur immeubles (CGI, art. 151 septies B ; V.738),
  - exonération de la plus-value sur l'indemnité compensatrice des agents généraux d'assurances (CGI, art. 151 septies A, V ; V.808).
- les régimes spécifiques de plus-values et moins-values liés à l'exercice en société.

**IMPORTANT** Sur les règles applicables en cas de constat de moins-values à long terme aux cours de l'année de cession ou cession, V. 667.

## F. – OBLIGATIONS DÉCLARATIVES

**3470** En cas de décès ou de cessation d'activité, il est impératif :

- de souscrire auprès du CFE ou de l'organisme compétent (URSSAF pour les professions libérales) un imprimé de **cessation d'activité dans les 30 jours** qui suivent la cessation ou le décès.

**Remarque** Doit ainsi être souscrit (sur internet le cas échéant) l'imprimé P4PL pour les professions libérales (y compris pour les auteurs et les artistes), l'imprimé M4 pour les personnes morales, l'imprimé AC4 pour les agents commerciaux et l'imprimé P2P4 pour les auto-entrepreneurs. Toutefois, en cas de décès, les héritiers peuvent hésiter à faire cesser définitivement ou non l'activité. Dans cette hypothèse, il est possible de demander pendant une période limitée à un an le maintien au RCS de l'activité.

- d'avertir le plus rapidement son ARAPL et de fournir une déclaration n° 2035 :
  - en cas de cessation d'activité, dans les 60 jours qui suivent la date de cessation ;
  - ou, en cas de décès, dans les 6 mois qui suivent la date du décès.

## III. Incidences pour les autres impôts et taxes

### A. – TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

**3471** La cessation d'activité entraîne le paiement de la TVA pour les redevables qui y sont assujettis.

Dans ce cas, doit être télétransmise une déclaration de TVA dans un délai de :

- 30 jours pour les professionnels relevant du régime d'imposition au réel normal : déclaration CA3 ;
- 60 jours pour les professionnels relevant d'un régime d'imposition réel simplifié : déclaration CA12.

### B. – TAXE SUR LES SALAIRES

**3472** Pour les professionnels employeurs soumis à cette taxe (V. 2070) il convient de souscrire **dans les 60 jours, et au plus tard le 15 janvier de l'année suivante**, la déclaration annuelle de liquidation et de régularisation de la taxe sur les salaires.

En cas de décès cette déclaration doit être effectuée dans les 6 mois du décès et au plus tard le 15 janvier de l'année suivante.

## C. – COTISATION FONCIÈRE DES ENTREPRISES ET CVAE

### 📖 Sources

BOI-CVAE-DECLA-10, 21 nov. 2014

**3473 Principe** – La date de cessation détermine les modalités d'imposition de la CFE :

- si l'activité est cessée au 31 décembre, la totalité de la cotisation due pour l'année de cessation doit être payée ;
- si la cessation de l'activité intervient en cours d'année, il est possible de demander au SIE une réduction de la cotisation au prorata du temps d'activité.

Concernant les **professionnels soumis à la CVAE**, une déclaration de la valeur ajoutée et des effectifs salariés (n° 1330-CVAE-SD) ainsi qu'une déclaration de liquidation et de régularisation (n° 1329-DEF) doivent être déposés dans les **60 jours suivant la cessation**.

**3474 Cas particulier des auto-entrepreneurs** – Les professionnels exerçant sous le régime de l'auto-entrepreneur ont des obligations déclaratives résultant de la cessation d'activité qui varient selon le régime pour lequel ils ont opté lors de la création de l'activité. Ainsi, si dans tous les cas la cessation d'activité doit être déclarée au CFE (imprimé P2-P4) dans les trente jours qui suivent la cessation, :

- ceux qui ont opté pour le régime du **prélèvement libératoire de l'impôt sur le revenu**, doivent déclarer le montant des recettes réalisé au cours du trimestre pendant lequel la cessation d'activité intervient **dans le mois qui suit la fin de ce trimestre** ;

Dès lors, pour une activité d'auto-entrepreneur définitivement interrompue le 15 mai, soit au cours du 2<sup>e</sup> trimestre civil, le montant des recettes réellement encaissé entre le 1<sup>er</sup> avril et le 15 mai de l'année N doit être déclaré avant le 31 juillet de cette même année. Le prélèvement social et fiscal libératoire forfaitaire s'applique comme pour les autres trimestres précédents.

- ceux qui **n'ont pas opté pour ce prélèvement** doivent adresser au service des impôts dont ils dépendent une déclaration de revenus indiquant le montant de leurs recettes (y compris les recettes non recouvrées) **dans les 60 jours qui suivent la cessation**.

## IV. Récapitulatif et incidences sur l'adhésion ARAPL

### A. – TABLEAU RÉCAPITULATIF

**3475** Le tableau ci-après reprend les principales obligations déclaratives applicables en cas de cessation d'activité ou de décès qui s'ajoutent à celles que le professionnel doit respecter vis-à-vis de l'ordre professionnel et des Caisses de retraite et d'assurance maladie.

#### Obligations déclaratives applicables en cas de cessation d'activité ou de décès

	En cas de cessation d'activité	En cas de décès
	Déclarant : Le professionnel qui cesse	Déclarant : Les ayants droits du défunt
<b>Déclaration au CFE <sup>(4)</sup> « imprimé P4PL »</b>	<b>Une déclaration de radiation</b> (imprimé P4PL ou M4) auprès de l'URSSAF (centre de formalité des entreprises pour les BNC) avisant de la date effective de la cessation et des noms et prénoms et adresse du successeur le cas échéant.	
Dans quels délais ?	Dans les 30 jours de la date de cessation effective	Dans les 30 jours de la date du décès
<b>Déclarations relatives à l'impôt sur le revenu</b>	<b>Une déclaration de résultat professionnel n° 2035</b> à déposer préalablement à l'ARAPL	
	-	Une déclaration d'impôt sur le revenu n° 2042 C reprenant tous les revenus dont a disposé le professionnel du 1 <sup>er</sup> janvier jusqu'au décès
Dans quels délais ?	Dans les 60 jours de la date de cessation effective <sup>(2)</sup>	Dans les délais de droit commun pour les déclarations n° 2042 et n° 2042 C et dans les 6 mois à compter du décès pour la déclaration n° 2035 <sup>(1)</sup>
<b>Déclaration de TVA</b>	Déclaration de TVA pour les opérations réalisées au cours de la dernière période d'activité <sup>(3)</sup>	

Dans quels délais ?	- Régime simplifié, dans les 60 jours - Régime réel, dans les 30 jours	- Régime simplifié, dans les 60 jours - Régime réel, dans les 30 jours
<b>Taxe sur les salaires</b>	Déclaration de liquidation et de régularisation	
Dans quels délais ?	Dans les 60 jours et au plus le 15 janvier de l'année qui suit la cessation	
<b>CVAE</b>	Déclaration de valeur ajoutée et des effectifs et déclaration de liquidation et de régularisation	
Dans quels délais ?	Dans les 60 jours qui suivent la cessation	
<b>Auto-entrepreneurs</b>	Déclaration des recettes de la période en cours lors de la cessation	
Dans quels délais ?	- dans le mois qui suit le trimestre de cessation en cas d'option pour le prélèvement forfaitaire ; - à défaut d'option, dans les 45 jours qui suivent la date de cessation	
<p><sup>(1)</sup> S'agissant du délai de dépôt de la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042 et 2042 C), l'article 53 de la Loi de finances rectificative pour 2011 prévoit qu'elle peut être déposée désormais dans le délai de droit commun (L. fin. rect. 2010, n° 2010-1658, 29 déc. 2010, art. 53). Ainsi, en cas de décès d'un professionnel le 1<sup>er</sup> mars 2019 : la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042 et 2042 C) de l'année 2018 devra être souscrite au plus tard le 31 mai 2018 ; la déclaration d'ensemble des revenus (n° 2042 et 2042 C) de l'année 2019 (du 1<sup>er</sup> janvier au 1<sup>er</sup> mars) devra être souscrite au plus tard le 31 mai 2020.</p> <p><sup>(2)</sup> Ou en cas d'exploitation d'une charge ou d'un office dans les 60 jours de la date à laquelle a été publiée au Journal officiel la nomination du nouveau titulaire ou de la date de cessation effective si elle est postérieure à cette publication.</p> <p><sup>(3)</sup> Les sommes restant à percevoir après la date de la cessation d'activité ne sont pas comprises dans le montant du chiffre d'affaires mentionné sur la déclaration CA 12. Lors de leur encaissement effectif, ces sommes devront être considérées comme des opérations soumises à la TVA à titre occasionnel et faire l'objet d'une déclaration CA 3 non pré-identifiée auprès du service des impôts.</p> <p><sup>(4)</sup> Déclaration auprès du greffe du tribunal de Commerce pour les agents commerciaux et les exploitants d'auto-écoles.</p>		

## B. – CONSÉQUENCES SUR L'ADHÉSION À L'ARAPL

### ■ Sources

CGI, ann. II, art. 371 W

### 1° Simple transfert du lieu d'activité

**3476** Le simple transfert du cabinet à une autre adresse n'entraîne qu'une modification sur le registre des adhésions.

Si ce transfert s'accompagne d'un changement d'association agréée, les deux adhésions successives doivent couvrir l'année entière pour que les allègements fiscaux soient maintenus.

Le professionnel doit s'assurer que la date de sa nouvelle adhésion soit antérieure à la date de radiation de l'ancienne association agréée.

### 2° Cessation à titre individuel

**3477** La cessation de l'activité entraîne la radiation de l'adhérent.

Si celui-ci se réinstalle ensuite, il doit à nouveau adhérer à une ARAPL et dispose d'un délai de cinq mois à compter du début de sa nouvelle activité pour que cette inscription produise des effets immédiats sur le plan fiscal.

La cessation de l'activité à titre individuel par apport de cette activité à une société d'exercice entraîne la cessation à titre individuel et donc en principe, déclaration de cessation et radiation de l'adhérent.

La société d'exercice doit adhérer à l'ARAPL dans les cinq mois de la date à laquelle elle a débuté son activité pour permettre aux associés de bénéficier de la dispense de la majoration de 25 % de leur quote-part de résultat social.

### 3° Décès

**3478** Compte tenu des conditions de diplôme exigées pour exercer une activité libérale réglementée, il est peu fréquent que l'activité exercée par le défunt soit poursuivie par le conjoint, les successibles en ligne directe ou l'indivision formée entre ces derniers.

Néanmoins lorsqu'il en est ainsi, l'adhésion du nouvel exploitant produit des effets immédiats lorsqu'elle intervient dans les six mois du décès.

Ce délai supplémentaire ne peut avoir pour effet de reporter la date limite d'adhésion au-delà de celle fixée pour le dépôt de la première déclaration se rapportant à l'activité personnelle exercée par le successeur.

Les ayants droit qui perçoivent, en fonction de leurs droits dans la succession, une quote-part des bénéfices résultant de l'activité du professionnel décédé (laquelle constitue pour eux des revenus non professionnels), peuvent, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2008, adhérer à une association agréée pour éviter la majoration de 25 %.

#### 4° Cessation d'exercice en société

**3479** La cessation d'activité d'une société d'exercice entraîne sa radiation auprès de l'association agréée, dès lors que c'est la société qui a la qualité d'adhérent (et non les associés).

Si l'un des professionnels, ancien associé, reprend une activité :

- à titre individuel, il doit adhérer à une association agréée dans les cinq mois qui suivent le début de cette nouvelle activité ;
- au sein d'une autre société d'exercice, il doit s'assurer que cette société est adhérente d'une association agréée. Enfin, lorsque l'un des associés seulement d'une société d'exercice se retire mais que l'activité de la société continue, ce retrait :
  - n'entraîne pas de conséquence au regard de l'adhésion de la société ;
  - implique, si l'associé qui se retire reprend une activité à titre individuel, une nouvelle adhésion de cet associé dans les cinq mois qui suivent le début de sa nouvelle activité.

Dans une société de fait (groupement non doté de la personnalité morale) composée de deux associés, le départ ou le retrait d'un associé entraîne la disparition de la société avec pour conséquence une déclaration de cessation d'activité de la société et sa radiation de l'ARAPL (à moins que la convention ne prévoie expressément la possibilité de substitution). Les associés qui reprennent une activité doivent donc souscrire une nouvelle adhésion à l'ARAPL.



# Comptabilité

	n° §		n° §
<b>Obligations générales</b>		Avocats.....	3601
Obligations comptables générales et recommandations.....	3480	Formateurs.....	3604
<b>Recettes</b>		Huissiers de justice.....	3614
Recettes.....	3541	Notaires.....	3618
<b>Dépenses et investissements</b>		Autres professions.....	3626
Dépenses.....	3561	<b>Dispositions spécifiques à certaines formes juridiques</b>	
Registre des immobilisations et amortissements.....	3588	Sociétés civiles de moyens.....	3636
<b>Dispositions spécifiques à certaines professions</b>		Autres formes juridiques et modalités d'exercice.....	3654
Agents généraux d'assurance.....	3595		



# Obligations générales

**Obligations comptables générales et recommandations**

I. Comptabilité d'engagement ou comptabilité de trésorerie ? .....	<b>3480</b>	V. Délai de conservation des documents.....	<b>3508</b>
II. Nomenclature des comptes .....	<b>3485</b>	VI. Comptabilités informatisées .....	<b>3510</b>
III. Conseils d'organisation .....	<b>3486</b>	VII. Contrôles périodiques.....	<b>3525</b>
IV. Tenue des livres comptables.....	<b>3492</b>	VIII. Examens de comptabilité .....	<b>3532</b>

# Obligations comptables générales et recommandations

## I. Comptabilité d'engagement ou comptabilité de trésorerie ?

**3480** On distingue deux types de comptabilités :

- la comptabilité de trésorerie (également appelée « recettes - dépenses »), qui est celle majoritairement appliquée par les professionnels libéraux, et qui se limite aux recettes encaissées et aux dépenses réglées au cours de l'année d'imposition ;
- la comptabilité d'engagement (ou « créances - dettes »), qui s'applique généralement aux activités commerciales, et tient compte des recettes acquises et des dépenses engagées au cours de l'année d'imposition, quelle que soit leur date de paiement. Elle se caractérise par la présence de comptes d'actif et de passif.

**3481** Ces deux modes de présentation des états comptables répondent à des logiques différentes. Ainsi, il est nécessaire, en premier lieu, que le professionnel identifie à quel type d'obligation il doit répondre. Ces obligations dépendent :

- de la structure juridique ;
- des options fiscales.

### A. – COMPTABILITÉ DE TRÉSORERIE

**3482** Le régime d'imposition de droit commun est celui de la comptabilité de trésorerie pour :

- les professionnels libéraux sous le régime déclaratif spécial (« micro-BNC ») ;
- les professionnels libéraux sous le régime de la déclaration contrôlée (régime « réel d'imposition » en matière de BNC) ;
- les associés des sociétés de personnes, telles que les sociétés civiles professionnelles (SCP) (V. **18**).

### B. – COMPTABILITÉ D'ENGAGEMENT

#### 📖 Sources

CGI, art. 93-A

**3483** Le professionnel libéral peut être amené à tenir une comptabilité répondant aux règles de la comptabilité commerciale, notamment dans les cas suivants :

- s'il en a formulé l'option ;
- en cas de cessation d'activité ou de décès ;
- s'il exerce dans le cadre d'une société soumise à ces règles comptables.

**3484 Possibilité et modalités de l'option** – Les professionnels relevant du régime de la déclaration contrôlée peuvent, sur option, tenir et présenter une comptabilité d'engagement.

L'option doit être formulée auprès des services fiscaux **avant le 1<sup>er</sup> février** de l'année pour laquelle le professionnel libéral souhaite tenir une comptabilité de ce type, ou avant le dépôt de la première déclaration de résultat en cas de début d'activité (V. **25**).

L'option est ensuite renouvelée par tacite reconduction et produit ses effets tant qu'elle n'est pas dénoncée. Sur les modalités de renonciation à l'option, (V. **28**).

## II. Nomenclature des comptes

### 📖 Sources

Arrêté du 30 janvier 1978

**3485** L'arrêté du 30 janvier 1978 donne une nomenclature de comptes applicable aux professions libérales. Les professionnels libéraux adhérents à une association de gestion agréée doivent produire des documents comptables conformes à ce texte, ou à l'un des plans comptables spécifiques à certaines professions (notaires, par exemple), ou encore, conformes au plan comptable général approuvé par arrêté ministériel du 27 avril 1982.

**Remarque** La nomenclature de l'arrêté du 30 janvier 1978 ne comporte pas de numéros de compte.

#### ➤ I. Comptes Financiers (1)

- Banque
- Chèques Postaux
- Caisse

#### ➤ II. Recettes professionnelles d'exploitation (TVA comprise ou hors taxe)

- Honoraires encaissés
- Produits financiers
- Gains divers

#### ➤ III. Honoraires rétrocedés

#### ➤ IV. Dépenses professionnelles d'exploitation (TVA comprise ou hors taxe)

- Achats
- Frais de personnel :
  - Salaires nets payés
  - Charges sociales sur salaires (parts patronale et ouvrière)
- Impôts et taxes (dont TVA payée)
- Travaux, fournitures et services extérieurs :
  - Loyers et charges locatives
  - Location de matériel et de mobilier
  - Entretien et réparation
  - Personnel intérimaire
  - Petit outillage
  - Chauffage, eau, gaz, électricité
  - Honoraires ne constituant pas des rétrocessions
  - Primes d'assurances
- Transport et déplacement :
  - Frais de voyages et de séjours
  - Frais de voiture automobile
  - Autres frais de déplacement
- Charges sociales personnelles :
  - Assurance vieillesse
  - Assurance maladie
  - Allocations familiales
  - Autres charges
- Frais divers de gestion :
  - Frais de réception, de représentation et de congrès
  - Fournitures de bureau
  - Documentation
  - Frais de PTT
  - Frais d'actes et de contentieux
  - Cotisations syndicales et professionnelles
  - Autres frais divers de gestion
- Frais financiers
- Pertes diverses

#### ➤ V. Recettes et dépenses patrimoniales de l'année

- Apport de l'exploitant ou souscriptions de capital
- Prélèvements de l'exploitant ou répartitions de bénéfices

- Acquisitions de valeurs immobilisées
- Cessions d'immobilisations
- Tiers :
  - Avances au personnel
  - Emprunts
  - Tiers divers
  - Virements internes
- **VI. Détermination du résultat net comptable**
- Excédent (ou insuffisance) de recettes d'exploitation sur les dépenses d'exploitation
- Dotations de l'exercice aux comptes d'amortissement et provision (à déduire) :
  - Amortissement des frais d'établissement
  - Amortissement des immobilisations :
    - Immeubles
    - Matériel technique
    - Véhicules
    - Agencements, matériels et mobilier de bureau
    - Autres immobilisations
  - Provision pour dépréciation des immobilisations (non amortissables)
  - Plus ou moins-values sur cession d'éléments d'actif (à ajouter ou à déduire) :
    - Prix de cession des immobilisations cédées
    - Valeur comptable des éléments cédés
    - Prix de revient des éléments cédés
    - Amortissement (ou provisions) sur éléments cédés (à déduire)
- **VII. Cumul des éléments d'actifs et corrections de valeurs (2)**

- Valeurs immobilisées :
  - Frais d'établissement
  - Immobilisations non amortissables
  - Sols
  - Autres immobilisations non amortissables
- Immobilisations amortissables :
  - Immeubles
  - Matériel technique
  - Véhicules
  - Agencements, matériel et mobilier de bureau
  - Autres immobilisations amortissables
- Amortissements et provisions :
  - Amortissement des frais d'établissement
  - Amortissement des immeubles
  - Amortissement des véhicules
  - Amortissement des agencements, du matériel et du mobilier de bureau
  - Amortissement des autres immobilisations
  - Provision pour dépréciations des immobilisations (non amortissables)

(1) Les écritures du livre-journal enregistrées dans ces comptes sont ventilées :

- Soit dans les comptes inscrits sous les rubriques II, III et IV (Recettes et dépenses professionnelles d'exploitation) ;
- Soit dans les comptes inscrits sous la rubrique V (Recettes et dépenses patrimoniales).

(2) Comptes à inscrire sur le registre des immobilisations et des amortissements

**En pratique** Les professionnels n'ouvrent que les comptes pour lesquels se présentent des faits susceptibles d'en motiver la tenue.

### III. Conseils d'organisation

**3486** Tenir une comptabilité s'apparente souvent à une tâche fastidieuse ou une contrainte pour le professionnel libéral. Aussi, afin de faire en sorte que cette obligation se transforme en opportunité de disposer d'un outil de gestion permettant de suivre son activité, il est possible d'appliquer quelques règles de fonctionnement simples.

## A. – COMPTABILITÉ DE TRÉSORERIE

**3487 Compte bancaire** – Il est conseillé d'avoir un compte bancaire destiné uniquement à l'enregistrement des seules opérations liées à l'activité professionnelle. Dans le cas contraire, il conviendrait d'enregistrer toutes les opérations, y compris les opérations personnelles, ce qui aurait pour conséquence d'alourdir significativement la tenue de la comptabilité.

Par ailleurs, et d'un point de vue organisationnel, il peut être conseillé d'utiliser un nombre limité de comptes bancaires professionnels.

**En pratique** À défaut d'utilisation d'un compte bancaire réservé aux opérations professionnelles, lors d'un contrôle fiscal, l'Administration est en droit de vérifier la totalité des comptes bancaires utilisés et de considérer que le professionnel libéral ne respecte pas la nomenclature comptable des professions libérales.

**IMPORTANT** Le défaut de tenue d'une comptabilité de trésorerie, organisée autour d'un compte bancaire qui enregistre, de manière exhaustive, l'ensemble des mouvements financiers d'une année, nonobstant le faible nombre d'écritures, constitue une irrégularité par rapport à la nomenclature comptable applicable aux professions libérales (réponse ministérielle n° 2025 15/07/1993).

**3488 Classement des justificatifs** – Tout enregistrement comptable doit être appuyé d'une pièce justificative. Ainsi, il convient de conserver à l'appui de la comptabilité l'ensemble des justificatifs des recettes et des dépenses qui peuvent prendre la forme :

- de pièces de base, qui concernent une opération isolée. Elles émanent d'un tiers (par exemple, une facture, une correspondance, un acte sous seing privé, un bulletin de salaire) ou sont générées en interne (par exemple : double des notes d'honoraires justifiant les recettes).

Les tickets de caisse et les factures de cartes bancaires ne constituent pas à eux seuls des documents probants permettant la déductibilité d'une dépense. Il est recommandé de demander systématiquement une facture. Il faut par ailleurs veiller à détenir des factures régulières en la forme (CGI, art. 242 nonies A). Il existe toutefois une tolérance administrative à l'égard de certaines petites dépenses pour lesquelles il n'est pas possible, ou contraire aux usages, d'obtenir une pièce justificative (ex : parcmètres) dans la mesure où les frais déduits sont vraisemblables.

- de pièces récapitulatives d'origine interne : ce type de document reprend un ensemble d'opérations, à condition qu'il s'agisse d'opérations de même nature, réalisées en un même lieu et au cours d'une même journée ;
- de pièces récapitulatives d'origine externe, tels que les échéanciers d'emprunt et les échéanciers de cotisations sociales. Il s'agit généralement d'opérations pour lesquelles le professionnel a opté pour un paiement par prélèvement périodique.

Au-delà de cette obligation, et bien qu'aucun mode de classement ne soit imposé, il peut être recommandé de classer les justificatifs mois par mois et chronologiquement en fonction de leur date d'encaissement ou de règlement. Il est possible de se baser sur le journal des dépenses (et des recettes) afin de classer chronologiquement les pièces permettant de justifier la comptabilité, et de les numéroter en reportant ce numéro dans le libellé de la dépense (et de la recette) du livre-journal.

**Remarque** Pour plus de détails concernant le délai de conservation des documents, V. 3508.

**3489 Tenue du livre-journal** – Les professionnels qui sont imposés d'après le régime de la déclaration contrôlée ont l'obligation de tenir un livre-journal, servi au jour le jour, et présentant le détail de leurs recettes et de leurs dépenses professionnelles (CGI, art. 99). Pour les professionnels soumis au régime de la déclaration contrôlée, les mentions relatives à l'identité déclarée par le client, le montant, la date et la forme du versement des honoraires doivent obligatoirement figurer dans le livre-journal.

Le livre-journal n'est pas soumis à l'obligation du visa et du paraphe.

**3490 Mise à jour de la comptabilité** – Il est recommandé de comptabiliser les opérations régulièrement et au moins mensuellement, afin d'éviter la corvée, bien souvent réalisée dans l'urgence, d'une comptabilité tenue une fois l'an. Il est enfin utile de contrôler la comptabilité chaque fin de mois, en effectuant un rapprochement bancaire après avoir centralisé les comptes (ou pour les comptabilités informatisées, après avoir édité une balance générale et un grand-livre).

## B. – COMPTABILITÉ D'ENGAGEMENT

**3491 Classement des justificatifs** – Il convient de conserver à l'appui de la comptabilité l'ensemble des justificatifs des recettes et des dépenses, puisque toute écriture comptable doit être accompagnée d'un justificatif probant. Dans le cadre d'une comptabilité d'engagement, ce n'est pas la date d'encaissement ou de décaissement qui est génératrice d'une écriture comptable mais la date d'engagement de la dépense ou d'acquisition de la recette.



Par conséquent, les pièces doivent être classées chronologiquement, mois par mois, en fonction de leur date d'émission. Il est également possible d'affiner ce classement en classant les pièces par nature (exemple : achats, ventes, salaires), chronologiquement en fonction de leur date d'émission.

**Exemple** Une facture d'honoraires datée du 30 juin, reçue le 5 juillet et payée le 12 août doit être comptabilisée en date du 30 juin et donc classée par rapport à cette date du 30 juin.

## IV. Tenue des livres comptables

### A. – COMPTABILITÉ DE TRÉSORERIE

#### 📖 Sources

CGI, art. 99, al. 1 et 2 ; LPF, art. L47 A, I ; BOI-CF-IOR-60-40-10, 18 nov. 2014 ; BOI-CF-IOR-60-40-30, 13 déc. 2013 ; BOI-CF-IOR-60-40-20, 13 déc. 2013.

**3492** Chaque professionnel libéral imposé dans le cadre de la déclaration contrôlée, doit être en mesure de produire, à l'appui de sa déclaration annuelle n° 2035, un livre-journal, servi au jour le jour, et présentant le détail de ses recettes et de ses dépenses professionnelles, afin de satisfaire aux obligations fiscales qui lui incombent.

**3493** Les règles à respecter sont d'ordre :

- matériel (présentation et justification des opérations comptabilisées) ;
- technique (modalités d'enregistrement et de contrôle des opérations).

Les adhérents à une association de gestion agréée doivent en outre s'assurer que les documents comptables produits sont conformes à la nomenclature comptable spécifiée dans l'arrêté du 30 juin 1978 (V. **3485**) ou à l'un des plans comptables spécifiques à certaines professions et agréés par le ministère de l'économie.

**3494 Formalisme** – Le livre-journal n'est soumis à aucun formalisme bien qu'il doive offrir des garanties suffisantes de sincérité. Ainsi, il ne doit pas contenir de « blancs », ni « de lacunes », ne doit pas être raturé ni surchargé et complété avec un moyen d'écriture indélébile.

Le livre-journal n'a pas à être côté et paraphé par le Tribunal de commerce.

**IMPORTANT** Le livre-journal, comme tous les livres comptables, doit offrir des garanties suffisantes de sincérité. La présence de blancs, lacunes, transports en marge, ratures ou surcharges peut constituer une présomption grave de nature à en faire suspecter la sincérité (CE, 27 mai 1983, n° 30053).

**3495** Le journal des recettes et dépenses doit être complété « au jour le jour », c'est-à-dire par ordre chronologique, et doit mentionner le détail des recettes et des dépenses professionnelles. Il se décompose de la façon suivante :

- une partie concerne les recettes et l'autre les dépenses ;
- à l'intérieur de chaque partie, chaque mouvement financier est affecté, d'une part, au compte de trésorerie qu'il concerne, et d'autre part à la nature de dépense (ou de recette) concernée.

Il est possible de tenir un registre unique (cas le plus fréquent), ou un journal des recettes et un journal des dépenses.

**3496 Correction d'erreurs** – Pour rectifier une erreur d'écriture, il est possible de procéder de deux façons :

- la « contre-passation » de l'écriture erronée suivi de l'enregistrement de l'écriture correcte ;
- la comptabilisation en négatif suivi de l'enregistrement de l'écriture correcte.

**3497 Comptabilités informatisées** – Il convient de s'assurer que les logiciels utilisés reprennent les mentions obligatoires prévues pour la tenue du livre-journal.

**Remarque** L'article 88 de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016 prévoyait l'obligation, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, pour les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) qui enregistrent les règlements de leurs clients au moyen d'un logiciel de comptabilité ou de gestion ou d'un système de caisse, d'utiliser un logiciel satisfaisant à des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données en vue du contrôle de l'administration fiscale.

La loi de finances pour 2018 (Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, art. 105) a assoupli ce dispositif en limitant sa portée aux seuls logiciels et systèmes de caisse. Les logiciels de comptabilité et de gestion sont par conséquent exclus de ce dispositif.

**3498 Modalités de présentation de la comptabilité informatisée** – Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014, lorsque la comptabilité est tenue au moyen de systèmes informatisés, le professionnel libéral contrôlé satisfait

à son obligation de présentation des documents comptables en remettant, au début des opérations de contrôle, une copie des **fichiers des écritures comptables** (FEC). Le FEC doit répondre à des normes précises (V. 3514).

Le défaut de présentation de la comptabilité selon les modalités prévues au I de l'article L. 47 A du LPF est passible d'une amende égale à 5 000 € ou, en cas de rectification et si le montant est plus élevé, à 10 % des droits mis à la charge du contribuable (LPF, art. L47 A, I).

## B. – COMPTABILITÉ D'ENGAGEMENT

**3499** Alors que la comptabilité de trésorerie ne donne pas d'information sur le patrimoine et les résultats de l'exploitation, quelle que soit la date de paiement, la comptabilité d'engagement a vocation à déterminer le bénéfice imposable à partir des créances acquises et des dépenses engagées.

### 1° Bilan

**3500** Le bilan est une représentation équilibrée des ressources et des emplois d'une entreprise. Il présente l'image, à un instant donné, du patrimoine de l'entreprise.

– Total Actif = Total Passif

– Total des Emplois = Total des Ressources

On distingue 3 types de ressources, qui sont des éléments de passif :

- les ressources permanentes : ce sont celles apportées par l'exploitant ou les associés ;
- les ressources temporaires, comme les emprunts bancaires ou le crédit octroyé par les banquiers ;
- les profits dégagés par l'entité elle-même.

Parallèlement, il existe 3 types d'emplois, qui constituent l'actif du bilan du professionnel libéral :

- les emplois permanents : actif immobilisé (matériel, mobilier, clientèle ou patientèle acquise...);
- les emplois temporaires : disponibilités et créances ;
- les pertes, qui constituent aussi une utilisation des ressources financières.

### 2° Compte de résultat

**3501** Le compte de résultat est un état récapitulatif qui présente les opérations qui ont permis d'obtenir le résultat (bénéfice ou perte) de l'année d'imposition.

**Résultat = Produits – Charges**

Les produits représentent la rémunération pour l'entreprise des services rendus, alors que les charges sont les biens et services qu'elle utilise pour les rendre.

On distingue le résultat provenant de l'activité normale et courante de l'entreprise (résultat d'exploitation) du résultat financier et du résultat exceptionnel.

Bilan et compte de résultat sont des états complémentaires puisque le compte « résultat » est un poste du bilan.

### 3° Comptabilité en partie double et comptabilité d'engagement

**3502** Le mécanisme de la partie double consiste, pour chaque opération, à ce que, un compte soit débité et l'autre crédité.

Par convention :

- les comptes d'actifs et de charges augmentent au débit et diminuent au crédit ;
- les comptes de passif et de produits augmentent au crédit et diminuent au débit ;
- le total des sommes au débit doit être égal au total des sommes au crédit.

Chaque écriture est enregistrée dans un journal, par ordre chronologique.

**En pratique** Par mesure de simplification (CGI, art. 302 septies A ter), le professionnel libéral peut :

- tenir une comptabilité recettes - dépenses en cours d'année ;
- en fin d'année, déterminer les créances et les dettes de manière extra-comptable et les comptabiliser.

## C. – JOURNAL, GRAND-LIVRE ET BALANCE

**3503** L'ensemble des comptes constitue le grand-livre. La balance générale est le document faisant apparaître pour l'ensemble des comptes, classés selon un plan de compte conventionnel, le montant total des mouvements débits et des mouvements crédits, et le solde du compte, qui peut être soit débiteur, soit créateur.

## D. – JOURNAL DE CAISSE

**3504** La caisse est alimentée par :

- l'encaissement d'honoraires ;
- la remise d'espèces provenant du compte bancaire (virement interne).

Son solde diminue du fait :

- du paiement de dépenses en espèces ;
- de remises d'espèces sur le compte en banque (virement interne) ;
- de prélèvements personnels.

**IMPORTANT** Le professionnel libéral doit vérifier périodiquement que le solde du compte de caisse sur son livre-journal correspond au comptage physique des espèces.  
À l'inverse du compte bancaire qui peut être à découvert, la caisse ne peut présenter un solde négatif, ce qui reviendrait à enregistrer plus de dépenses que de recettes.

**3505** L'article 88 de la loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016 a instauré, à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018, l'obligation pour les assujettis à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) qui enregistrent les règlements de leurs clients au moyen d'un logiciel ou système de caisse, d'utiliser un logiciel satisfaisant à des conditions d'inaltérabilité, de sécurisation, de conservation et d'archivage des données en vue du contrôle de l'administration fiscale, attestées par un certificat délivré par un organisme accrédité ou par une attestation individuelle de l'éditeur, conforme à un modèle fixé par l'administration.

**3506 Sanctions** – À défaut de pouvoir justifier que le logiciel ou le système de caisse respecte les conditions prévues par la loi, par la production d'un certificat ou d'une attestation individuelle, l'assujetti à la TVA est passible d'une amende égale à 7 500 €.

**3507 Assouplissements** – La loi de finance pour 2018 (Loi n° 2017-1837 du 30 décembre 2017 de finances pour 2018, art. 105) a assoupli ce dispositif en limitant sa portée aux seuls logiciels et systèmes de caisse, d'une part, et en exemptant certains assujettis à la TVA, d'autre part. Sont ainsi dispensés de l'obligation de détenir un logiciel ou système de caisse sécurisé, les assujettis bénéficiant de la franchise en base de TVA et les assujettis effectuant exclusivement des opérations ou des prestations exonérées de TVA.

## V. Délai de conservation des documents

### 📖 Sources

CC, art. L.123-22 ; LPF, art. L.102 B

**3508** Le tableau ci-dessous présente les différents délais de conservation applicables par type de document :

**Délai de conservation des documents**

Documents concernés	Délai de conservation
Pièces comptables justificatives (factures, relevés et pièces bancaires, contrats, correspondances commerciales...)	10 ans à partir de la clôture de l'exercice
Documents fiscaux ou pièces fiscales sur lesquels peuvent s'exercer les droits de communication de l'Administration, quel que soit le type d'impôt : IR, IS, taxe d'apprentissage, formation continue, TVS, CVAE, impôts locaux	6 ans *
Déclarations fiscales	3 ans à partir de l'année qui suit l'année d'imposition
Livres et registres comptables : livre-journal, grand-livre, livre d'inventaire...	10 ans à partir de la clôture de l'exercice
Documents concernant les immeubles, titres de propriété	30 ans
* Les délais sont portés à 10 ans, en cas d'activité occulte : fraude fiscale, travail dissimulé, absence de déclaration, activité illicite ...	

**3509 Modalités de conservation et de stockage des factures papier** – Les modalités de conservation des documents comptables et des pièces et factures justificatives établis ou reçus sur support papier sont assouplies. Ils peuvent désormais être conservés pendant le délai de 6 ans, au choix de l'entreprise, sur support informatique ou support papier. Les entreprises pourront ainsi, aux fins de la conservation de ces documents et factures, numé-

riser immédiatement les documents qu'ils établissent ou reçoivent sous forme papier. Les modalités de stockage des factures sont également assouplies et l'obligation de stocker les factures sous leur forme originelle, papier ou électronique, est supprimée. Les factures papier pourront également être numérisées aux fins d'archivage.

## VI. Comptabilités informatisées

### A. – VALIDATION DES ÉCRITURES

#### ■ Sources

BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40, 13 déc. 2013

**3510** L'obligation d'absence de tout blanc ou altération imposée aux comptabilités manuelles s'applique aux comptabilités informatisées sous forme d'une **procédure de validation qui interdit toute modification ou suppression**. Il y a lieu de distinguer trois phases dans le processus de validation d'une écriture comptable :

- avant la validation comptable d'une écriture (**saisie en mode dit brouillard**) : il est possible de modifier tout élément de l'écriture comptable ;
- la validation comptable proprement dite : phase de traitement informatique volontaire, activé grâce à une fonction du logiciel, qui consiste à figer les différents éléments de l'écriture de façon telle que toute modification ultérieure de l'un de ses éléments soit impossible ;
- après la validation comptable d'une écriture : le livre-journal d'une comptabilité informatisée ne présente un caractère régulier, sincère et probant qu'après validation des écritures comptables.

Les fonctions d'un logiciel qui permettent la suppression d'une écriture validée ou sa modification s'opposent au **principe d'irréversibilité de l'enregistrement des écritures comptables**. À ce titre, l'utilisation de telles fonctions est prohibée. Un logiciel comptable qui ne garantit pas l'irréversibilité et l'intangibilité des écritures validées pourra constituer un élément conduisant à s'interroger sur le caractère régulier et probant de la comptabilité.

### B. – OBLIGATION DE CLÔTURE ET DE CONSERVATION

#### ■ Sources

BOI-BIC-DECLA-30-10-20-40, 13 déc. 2013

**3511 Obligation de clôture** – Pour les professionnels tenant leur comptabilité de manière informatisée, une procédure de clôture destinée à **figer la chronologie et à garantir l'intangibilité des enregistrements comptables** est mise en œuvre **au plus tard avant l'expiration de la période d'imposition suivante**. Après la clôture, les fonctions du logiciel doivent seulement permettre la consultation des écritures, l'édition ou la réédition des états comptables. Le logiciel comptable doit proposer une fonctionnalité d'exportation du fichier des écritures comptables (V. **3514**). La réouverture d'un exercice clôturé à des fins de modification ou de suppression des écritures comptables est interdite.

**3512 Obligations et délais de conservation** – Le délai général de conservation de 6 ans s'applique aux livres, registres, documents ou pièces auxquels l'administration a accès pour procéder au contrôle des déclarations et des comptabilités des professionnels astreints à tenir et à présenter des documents comptables. Lorsqu'ils sont établis sur support informatique, ces documents doivent être conservés sur support informatique pendant une durée d'au moins 3 ans (LPF, art. L. 169). À l'issue de ce délai de 3 ans, et jusqu'à l'expiration du délai général de 6 ans, les documents sont conservés sur tout support au choix du contribuable.

**3513 Procédure d'archivage** – Il est préconisé de mettre en place une procédure d'archivage pour figer l'ensemble des informations dont la conservation est obligatoire. **La procédure d'archivage doit être distinguée de la procédure de sauvegarde**.

Une procédure d'archivage vise les objectifs suivants :

- donner date certaine aux documents et données pour une période (période comptable, exercice comptable et fiscal). Le fichier « archives » peut comporter la date système de cette opération ;
  - copier sur **support informatique pérenne** ces documents et données, de manière à permettre leur exploitation indépendamment du système, en utilisant des formats de fichiers de type TXT ou CSV, par exemple.
- La procédure d'archivage présente l'avantage de générer un fichier « archives », lisible et exploitable indépendamment du système informatique, tout en conservant les mêmes données dans le système informatique. La sauvegarde intègre le plus souvent l'environnement informatique complet propre au système et selon

un format qui peut être propriétaire qui ne permettra pas toujours de satisfaire aux obligations fiscales de conservation.

## C. – FICHER DES ÉCRITURES COMPTABLES

### 📄 Sources

LPF, art. A. 47 A -1 ; CGI, art. 1729 D

**3514** Depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2014, les contribuables dont la comptabilité est informatisée doivent, en cas de contrôle de l'Administration fiscale, présenter un « **Fichier des Écritures Comptables** » (FEC).

La présentation des documents comptables sous forme dématérialisée s'effectue par la remise, au début des opérations de contrôle, d'une copie des fichiers des écritures comptables sous forme dématérialisée. La copie doit répondre aux normes du « format standard » qui définissent les types de fichier, mentions, enregistrements et codages des informations.

**En pratique** L'Administration fiscale a mis à la disposition des professionnels un logiciel permettant de contrôler le respect des normes édictées. Cet outil, dénommé « Test Compta Demat », vérifie la validité de la structure du fichier et précise notamment les points d'anomalies détectées. Le professionnel est alors en mesure de mettre aux normes son fichier des écritures comptables en vue d'un éventuel contrôle.

Attention toutefois, ce logiciel n'effectue pas de contrôle de cohérence ou de vraisemblance. L'Administration précise par ailleurs que le rapport fourni par le logiciel ne constitue pas une attestation de conformité et ne saurait l'engager.

**3515 Modalités de remise par le contribuable au vérificateur des copies des documents contrôlés** – Un contribuable faisant l'objet d'une vérification de comptabilité qui tient celle-ci au moyen de systèmes informatisés, doit remettre ses documents comptables au début des opérations de contrôle, sous forme dématérialisée. La remise de copies de fichiers comptables doit être effectuée :

- sur des disques optiques de type CD ou DVD non réinscriptibles et clôturés de telles sorte qu'ils ne puissent plus recevoir de données ;
- ou, en accord avec le service vérificateur, sur d'autres supports (clé USB notamment).

Le délai de 15 jours dont dispose le contribuable pour transmettre une copie de sa comptabilité à la demande de l'Administration, est un délai franc. Pour son calcul, il convient de ne retenir ni le jour de remise de la demande des copies, ni le jour de mise à disposition par le contribuable des copies demandées.

**3516 Le champ et les modalités d'application de la sanction applicable en cas de retard ou de défaut de remise du FEC** – Une amende de 5 000 € (ou une majoration de 10 % des droits si elle est supérieure) est mise à la charge du contribuable pour :

- défaut de présentation des documents, données et traitements nécessaires à la mise en œuvre des investissements prévus à l'article L. 47 A, II du LPF ;
- défaut de mise à disposition des copies des documents, données et traitements soumis au contrôle dans les délais et selon les normes prévues à l'article L. 47 A, II du LPF (CGI, art. 1729 H).

Elle ne s'applique qu'une fois au titre d'un même exercice, même en cas de traitements multiples au cours du contrôle.

**Remarque** Les associations agréées contrôlent la capacité de leurs adhérents à respecter cette obligation au travers d'une attestation de conformité produite par l'adhérent ou son conseil.

**3517 Attestation de conformité du fichier des écritures comptables** – Dans le cadre de ses contrôles périodiques, l'association agréée, à laquelle adhère le professionnel, s'assure du respect des obligations relatives à l'établissement du fichier des écritures comptables (BOI-DJC-OA-20-10-10-30-20170705).

- Si la comptabilité de l'adhérent est tenue par un professionnel de l'expertise comptable, ce dernier atteste que le logiciel utilisé est conforme aux exigences techniques de l'administration en vertu d'une attestation fournie par l'éditeur de logiciel.
- Si l'adhérent tient lui-même sa comptabilité, il atteste que le logiciel utilisé est conforme aux exigences techniques de l'administration, au moyen d'une attestation papier ou transmise de manière dématérialisée. Le cas échéant, il peut transmettre directement l'attestation fournie par l'éditeur de logiciel. En cas d'absence de production d'attestation, l'adhérent transmet le test de validité de son fichier des écritures comptables à l'association agréée.

**3518 Mesures de tolérance et précisions** – L'Administration intègre dans sa doctrine certaines mesures de tolérance qui avaient été publiées sur le site [impots.gouv.fr](http://impots.gouv.fr) sous forme de questions-réponses sur le contrôle des comptabilités informatisées. Ces tolérances, qui deviennent ainsi opposables à l'Administration, concernent (BOI-CF-IOR-60-40-30-20170607) :

- les SCI et les autoentrepreneurs (BOI-CF-IOR-60-40-10, 7 juin 2017, § 55) ;

- la présentation d'écritures mensuelles (BOI-CF-IOR-60-40-20, 7 juin 2017, § 65) ;
- la notion de date de comptabilisation (BOI-CF-IOR-60-40-20, 7 juin 2017, § 120) ;
- le transcodage et l'utilisation de langues étrangères (BOI-CF-IOR-60-40-20, 7 juin 2017, § 350).

Nous reprenons ci-après les précisions apportées par l'Administration relatives à la production du fichier des écritures comptables dans les cas suivants :

- tenue de comptabilité sur un logiciel tableur ;
- logiciels de patientèle des professionnels de santé ;
- auto-entrepreneurs.

## 1° Comptabilité tenue sous forme de tableur

### ■ Sources

LPF, art. L. 47 A

**3519** Le format de fichier produit par les tableurs, de type Excel, n'est pas autorisé pour la constitution du fichier des écritures comptables, qui impose des normes spécifiques.

Les professionnels qui tiennent leur comptabilité de manière informatisée doivent être capable de produire un FEC conforme. Si le fichier des écritures comptables présenté à l'Administration fiscale n'est pas conforme, une amende de 5 000 € par exercice est applicable ou, en cas de rectification et si le montant est plus élevé, une amende égale à 10 % des droits mis à la charge du contribuable.

**En pratique** Il convient soit de tenir une comptabilité sous format papier, soit d'utiliser des logiciels de comptabilité répondant aux exigences sus visées.

**3520** Le fichier des écritures comptables doit en principe comprendre toutes les écritures comptables hors écritures de centralisation.

Toutefois, une tolérance est prévue pour les professionnels imposés à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des micro-BNC (régime déclaratif spécial), qui tiennent un état récapitulatif de leurs recettes sur un registre papier ou un tableur et confient la tenue de leur comptabilité à un tiers. Ces tiers peuvent saisir en comptabilité ces opérations par récapitulation au moins mensuelle, et non trimestrielle, des totaux de ces opérations. À ces conditions, l'Administration tolère que le fichier des écritures comptables ne comporte pas le détail des écritures comptables des recettes.

**En pratique** En cas de contrôle, le professionnel devra aussi présenter le détail de ses recettes, ainsi que les pièces justificatives y afférentes et ce quelle qu'en soit la forme, papier ou tableur.

## 2° Professionnels de santé

### ■ Sources

Rép. de M. Sapin au président du CAAP, 22 sept. 2015

**3521** Du fait de la nature particulière de leur activité, les professionnels de santé peuvent rencontrer des difficultés à présenter un fichier des écritures comptables conforme. Deux situations appellent des commentaires particuliers.

**3522 Logiciel de patientèle gérant l'intégralité des recettes et dépenses** - Un logiciel de patientèle qui gère l'intégralité des recettes et dépenses du cabinet doit être en mesure de produire un fichier des écritures comptables. L'Administration considère que les difficultés qui pourraient être rencontrées relèvent de la relation commerciale entre le professionnel et son fournisseur. Aucune dérogation n'est donc prévue pour les professionnels de santé.

**3523 Logiciel de patientèle produisant uniquement un état des recettes mensuelles** - La doctrine administrative prévoit que si le détail de certaines écritures comptables est contenu dans des applications métiers de l'entreprise et non dans des modules annexes au module de comptabilité générale, les écritures agrégées issues de ces applications sont acceptées (BOI CF-IOR-60-40-20, 13 déc. 2013, § 65). Dès lors que le logiciel de patientèle est un logiciel métier, les montants globalisés de recettes pourront être globalisés dans le fichier des écritures comptables.

## 3° Tolérance applicable aux auto-entrepreneurs

**3524** Les auto-entrepreneurs sont dispensés de présenter un fichier des écritures comptables lorsqu'ils tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés.

## VII. Contrôles périodiques

### A. – ETAT DE RAPPROCHEMENT BANCAIRE

**3525** L'état de rapprochement bancaire (ERB) permet de s'assurer de la concordance entre les écritures figurant sur le livre-journal et les mouvements du relevé bancaire.

En effet, il peut exister un décalage dans le temps entre les dates des enregistrements des opérations en comptabilité et celles sur le relevé bancaire. Les soldes du relevé bancaire et du livre-journal peuvent donc être différents.

**3526** L'établissement d'un état de rapprochement bancaire consiste à comparer le solde comptable du compte bancaire figurant sur le livre-journal et le solde bancaire tel que figure sur le relevé émis par la banque. Cette comparaison permet de constater :

- qu'il existe des écritures comptabilisées dans le livre-journal et non encore comptabilisées par la banque ;
- que des opérations ont été enregistrées par la banque et ont été omises en comptabilité.

#### État de rapprochement bancaire

Solde comptable de fin de mois
+ Chèques de dépenses comptabilisés mais non débités sur le relevé bancaire
- Chèques de recettes comptabilisés mais non crédités sur le relevé bancaire
+ Chèques de recettes crédités sur le relevé bancaire mais non comptabilisés
- Chèques de dépenses débités sur le relevé bancaire mais non comptabilisés
= Solde du relevé bancaire de fin de mois

**En pratique** Il est conseillé de cocher ou de surligner les écritures trouvées à l'identique sur le relevé bancaire et le livre-journal. Les écritures non cochées ou non surlignées correspondront aux écritures devant justifier l'écart entre le solde comptable du livre-journal et le solde du relevé de banque. Les sommes ainsi identifiées doivent être isolées.

**3527** L'état de rapprochement bancaire se présente comme suit :

#### Banque 1 : État de rapprochement bancaire au 28/02

		Comptabilité		Banque	
		Débit (+)	Crédit (-)	Débit (-)	Crédit (+)
<b>Solde avant rapprochement bancaire</b>		2 910			6 380
Date	Désignation				
15/02	Chèque Frs DUPONT n° 458758			1 500	
27/02	Chèque salaire Mme MARTIN n° 458775			1 250	
28/02	Remise de chèque 854750				1 280
28/02	Prélèvement personnel chèque n°458776			2 000	
	Totaux	2 910	0	4 750	7 660
	Soldes rapprochés		2 910		2 910
	Totaux équilibrés	2 910	2 910	4 750	4 750

**3528** Ce contrôle doit être effectué régulièrement, de préférence une fois par mois. Toutefois, il est admis que l'état de rapprochement bancaire puisse être réalisé annuellement à partir du relevé bancaire du mois de décembre.

### B. – CONTRÔLE DES VENTILATIONS

**3529** Ce contrôle consiste à vérifier que :

- le total des recettes encaissées par les comptes de trésorerie est égal au total des ventilations par nature du livre-journal ;

– le total des dépenses payées par les comptes de trésorerie est égal au total des ventilations par nature du livre-journal.

Le professionnel s'assure ainsi que les additions ont été correctement effectuées et qu'aucun poste de recettes ou de dépenses n'a été omis. Il est recommandé de l'effectuer mensuellement.

**En pratique** Il s'agit d'un **contrôle spécifique aux comptabilités tenues manuellement**. En effet, les logiciels de comptabilité ne permettent pas de valider une écriture qui n'est pas équilibrée.

## C. – CONTRÔLE DES SOLDES DES COMPTES DE TRÉSORERIE

**3530** Le solde des comptes de trésorerie se détermine comme suit :

Solde comptable en début de mois
+ Recettes comptabilisées au cours du mois
– Dépenses comptabilisées au cours du mois
= Solde comptable en fin de mois

Ce contrôle est à réaliser mensuellement.

**Remarque** Pour les comptabilités tenues informatiquement, il est possible de consulter automatiquement et directement en visualisant le solde des comptes de trésorerie.

## D. – RÉCAPITULATION ANNUELLE DES ÉCRITURES

**3531** Le livre-journal doit comporter une **page récapitulative** permettant de reporter, chaque fin de mois, les différents totaux mensuels des opérations de trésorerie et des ventilations par nature. En fin d'exercice, il convient de totaliser les reports mensuels.

# VIII. Examens de comptabilité

## A. – PROCÉDURE D'EXAMEN DE COMPTABILITÉ À DISTANCE

### Sources

LPF, art. L 13 G ; LPF, art. L 47 AA ; BOI-CF-DG-40-20, 4 oct. 2017, § 320 et s.

**3532 Principe** – Depuis le 31 décembre 2016, cette nouvelle procédure de contrôle fiscal, intermédiaire entre le contrôle sur pièces (V. **2181**) et la vérification de comptabilité (V. **2200**), permet à l'Administration, lorsque des contribuables astreints à tenir et à présenter des documents comptables tiennent leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés, d'examiner cette comptabilité sans se rendre sur place, après que les contribuables lui auront transmis leurs fichiers des écritures comptables.

**3533 Modalités de transmission** – Le professionnel doit adresser à l'administration, sous forme dématérialisée une copie des fichiers des écritures comptables, dans les quinze jours suivant la réception d'un avis d'examen de comptabilité.

L'avis d'examen de comptabilité comporte une mention relative aux possibilités d'envoi des fichiers des écritures comptables via une plate-forme sécurisée.

**3534 Sanctions** – Le défaut de transmission de la comptabilité dans le délai de quinze jours à compter de la réception de l'avis d'examen de comptabilité ou la transmission de fichiers des écritures comptables non conformes entraîne l'application d'une amende de 5 000 €.

## B. – EXAMEN PÉRIODIQUE DE SINCÉRITÉ

### Sources

BOI-DJC-OA-20-10-10-30, 5 juillet 2017 ; Arrêté ECFE1631269A, 9 janv. 2017



**3535 Principes** – Pour les professionnels adhérents d'une association agréée, l'obligation de contrôle de la sincérité des pièces justificatives s'applique aux exercices clôturés à compter du 31 décembre 2016. L'association agréée doit procéder à un examen formel des documents comptables et des déclarations ainsi qu'à un examen de cohérence, de concordance et de vraisemblance de l'ensemble des déclarations reçues et, le cas échéant, à un examen périodique de sincérité des pièces justificatives.

**En pratique** Il convient de ne pas archiver trop tôt ses pièces comptables afin de répondre aux demandes de communication de pièces justificatives.

**IMPORTANT** À titre indicatif, la périodicité du contrôle, dans le cadre de l'examen périodique de sincérité des pièces justificatives, est de 3 ans pour les professionnels sans expert-comptable et de 6 ans pour les professionnels avec expert-comptable.

La sélection des pièces à examiner par l'association agréée est prévue par paliers.

**3536 Premier palier** – Ainsi, l'association agréée, en premier lieu, contrôle systématiquement l'éligibilité de son adhérent aux dépenses fiscales et dispositifs dérogatoires auxquels celui-ci prétend, sans plancher ni plafond en nombre de pièces.

**3537 Second palier** – En second lieu, l'association agréée contrôle les pièces justificatives de dépenses relatives à des zones de risque de l'entreprise, identifiées selon une méthodologie d'analyse-risque élaborée par ses soins. Cette méthodologie peut s'appuyer sur les incohérences ressortant de l'examen de concordance, de cohérence et de vraisemblance courant des déclarations de l'adhérent, ou des examens précédents (évolutions de poste incohérentes, écarts significatifs avec les moyennes professionnelles, observations récurrentes, importance des dépenses au regard des normes de la profession, etc.).

En outre, l'association agréée contrôle particulièrement les pièces qui ont un montant significativement élevé par rapport au fonctionnement normal de l'entreprise.

Doivent également faire l'objet d'une attention particulière les postes comptables dans lesquels peuvent figurer :

- des charges qui auraient dû être immobilisées ;
- des charges à caractère non professionnel (déplacements, repas, frais de représentation, etc.) ou à caractère mixte ;
- des charges, justifiées par des pièces, mais non déductibles par détermination de la loi.

**3538 Nombre de pièces examinées** – L'association agréée contrôle un nombre de pièces fixé en fonction des recettes hors taxe du professionnel adhérent, selon le barème suivant :

- de 0 à 82 200 € : 5 pièces ;
- de 82 200 à 250 000 € : 10 pièces ;
- de 250 000 à 500 000 € : 15 pièces ;
- plus de 500 000 € : 20 pièces.

**3539 Examen de sincérité des pièces justificatives et de leur régularité formelle** – L'examen réalisé par l'association agréée porte tout d'abord sur la sincérité d'une pièce justificative de dépense par rapport à une écriture comptable. Elle s'assure que les mentions figurant sur la pièce ne comportent pas de contradiction apparente avec l'écriture (intitulé incohérent avec le poste de dépense, montant concordant avec celui figurant au compte de charge, mention au regard de la taxe sur la valeur ajoutée, etc.).

Ensuite, elle contrôle la régularité formelle des pièces justificatives, ce contrôle portant obligatoirement sur :

- la date ;
- l'identité du destinataire ;
- la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) (montants hors taxe, toute taxe comprise, taux) ;
- le libellé de l'opération.

L'association agréée peut également contrôler l'existence de l'identité de l'émetteur, notamment lorsque le fournisseur n'est pas connu.

**3540 Examen de la déductibilité fiscale de la dépense** – Enfin, l'association agréée s'assure de la déductibilité du bénéfice imposable de la charge ressortant de la pièce justificative en examinant les conditions suivantes :

- la charge doit être exposée dans l'intérêt direct de l'exploitation ou se rattacher à la gestion normale de l'entreprise. Ainsi, ne sont pas déductibles les dépenses qui auraient bénéficié en fait à des dirigeants ou à certains membres du personnel, sans pouvoir être considérées comme la contrepartie de services rendus, les dépenses afférentes à des biens meubles ou immeubles non affectés à l'exploitation, ou encore les libéralités ou dépenses d'agrément dont le rapport avec l'objet de l'entreprise n'est pas établi ;
- la charge doit correspondre à une charge effective et être appuyée de justifications suffisantes ;

- la charge doit être comprise dans les charges de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées (comptabilité créances - dettes).

Elle vérifie également la déductibilité de la TVA figurant sur la pièce justificative.

# Recettes

**Recettes**

---

I. Comptabilité de trésorerie.....	<b>3541</b>	III. Nouveaux seuils applicables « régime micro-BNC » et incidences sur les obligations comptables .....	<b>3557</b>
II. Comptabilité d'engagement .....	<b>3553</b>		

# Recettes

## I. Comptabilité de trésorerie

**3541** D'une manière générale, les recettes imposables sont constituées par les **sommes effectivement encaissées** par le contribuable durant l'année civile.

**Remarque** En cas de décès ou de cessation, les créances acquises par le contribuable, et non encore recouvrées, doivent être prises en considération pour le calcul du résultat de cessation (CGI, art. 202).

On distingue deux types de recettes :

- les recettes d'exploitation, qui correspondent aux recettes professionnelles encaissées par le professionnel libéral :
  - honoraires, commissions, vacations, etc. versées par les clients en contrepartie du service rendu, y compris les remboursements de frais (V. **84**) ;
  - honoraires perçus au titre du remplacement d'un confrère ;
  - certains produits financiers (V. **121**) ;
  - gains divers (V. **84** et s.).
- les recettes hors exploitation (ou patrimoniales).

**Remarque** Les recettes hors exploitation peuvent être non imposables (prêts reçus, apport d'un compte privé pour alimenter un compte professionnel, virement entre deux comptes bancaires professionnels ...) ou imposables après retraitement (cession d'une immobilisation, donnant lieu, le cas échéant à la constatation d'une plus-value). Pour plus de détails sur le traitement fiscal des recettes, (V. **77**).

**IMPORTANT** Les honoraires rétrocedés (V. **125**) font l'objet d'une définition et d'un traitement comptable particulier. Les honoraires rétrocedés doivent être déduits des recettes lignes AC.

### A. – DATE D'ENREGISTREMENT DES RECETTES

#### ■ Sources

CGI, art. 286

**3542 Honoraires payés en espèces et au comptant** – Le professionnel libéral a la faculté de comptabiliser **en fin de journée** les recettes en espèces d'un montant unitaire **inférieur à 76 € TTC**, à condition de conserver les justificatifs du détail de ces opérations.

**3543 Honoraires payés par chèque** – Il est également permis de comptabiliser le total des bordereaux de remises de chèques, à condition de conserver un détail de ces remises de chèques mentionnant l'identité des clients.

**3544** Le tableau ci-dessous récapitule les dates d'enregistrement en comptabilité en fonction du mode de perception des recettes (V. **80**).

#### Date d'enregistrement comptable des recettes à retenir en fonction du mode d'encaissement

Mode d'encaissement	Date d'enregistrement comptable
Espèces	Date d'encaissement
Chèque ou TIP	Date de réception
Virement ou prélèvement	Date du crédit sur le compte bancaire ou postal
Carte bancaire	Date de validation du paiement par le client
Versement d'un tiers mandataire	Date d'encaissement par le tiers
En nature	Date du transfert de propriété

**Remarque** Les contribuables soumis au régime de la déclaration contrôlée et dont les recettes annuelles ne dépassent pas le seuil d'application du régime simplifié d'imposition de TVA (238 000 € HT en 2017, 2018 et 2019) peuvent comptabiliser leurs

recettes professionnelles sur le livre-journal en retenant les dates d'opérations figurant sur le relevé bancaire. En utilisant cette méthode de comptabilisation, il faut procéder aux régularisations suivantes :

- ajouter en fin d'année les recettes perçues dans l'année et ne figurant pas sur le relevé de banque (chèques reçus non déposés à la banque) ;
- exclure en début d'année les recettes figurant sur les relevés de banque et qui ont déjà été intégrées dans les recettes de l'année précédente.

Cette mesure ne s'applique pas aux recettes en espèces, qui doivent toujours être enregistrées à la date de leur encaissement.

## B. – SECRET PROFESSIONNEL

### 1° Identité du client

#### ■ Sources

LPF, art. L13-0 A ; BOI-BNC-DECLA-10-20, § 280 et 290, 12 sept. 2012

**3545** En principe, l'ensemble des professions libérales ont l'obligation de **mentionner l'identité de leur client dans le livre des recettes dépenses** (nom, prénom et adresse). Toutefois, cette **règle est assouplie** pour les professionnels soumis au secret professionnel (professions médicales, experts-comptables, avocats ...).

Ainsi, l'Administration admet que le livre-journal comporte uniquement :

- soit une référence à un document annexe permettant de retrouver l'identité du client (à la condition que l'Administration ait accès à ce document) ;
- soit le nom du client, dans la mesure où son identité complète (nom, prénom usuel et adresse) figure dans un fichier couvert par le secret professionnel.

Dans ce cas, le caractère régulier et sincère de la comptabilité ne sera pas remis en cause du seul fait que le document comportant l'identité complète des clients ne sera pas présenté au vérificateur, à la condition expresse que ces informations lui soient fournies sur simple demande.

### 2° Nature des prestations

#### ■ Sources

LPF, art. L86 A

**3546** L'Administration ne peut formuler de demande sur la nature des prestations fournies aux professionnels assujettis au secret professionnel, qu'ils soient ou non adhérents d'une association de gestion agréée.

## C. – ÉCRITURES PARTICULIÈRES

### 1° Apport personnel

**3547** Il est possible d'alimenter son compte professionnel en apportant de l'argent provenant d'un compte privé. Ce type d'opération, qui n'a pas d'impact sur le résultat fiscal, doit être inscrit en « recettes patrimoniales ».

### 2° Virements internes

**3548** Il s'agit des mouvements simultanés qui interviennent entre deux comptes de trésorerie professionnels (pour plus de détails, V. **3575**).

**Exemple** On peut citer :

- les virements entre comptes bancaires professionnels ;
- les retraits d'espèces destinés à alimenter la caisse ;
- les sommes détenues en caisse et versées sur un compte bancaire professionnel.

## D. – INCIDENCES DE LA TVA

**3549** Lorsqu'il est soumis à TVA, le professionnel libéral peut tenir sa comptabilité toutes taxes comprises (TTC) ou hors taxes (HT). Le choix se matérialise sur la déclaration n° 2035 (case à cocher), avec obligation d'indiquer les éléments de la TVA dans les rubriques appropriées de la déclaration n° 2035 :

- si tenue d'une comptabilité TTC, la case CW « Taxe incluse » dans le cadre 1 de l'annexe n° 2035 A doit être cochée et la TVA payée doit être déduite à la ligne BD de l'annexe n° 2035 A ;

– si tenue d'une comptabilité HT, la case CV « Hors taxe » dans le cadre 1 de l'annexe n° 2035 A doit être cochée et le cadre 5 de l'annexe n° 2035 B doit être complété.

Il appartient ensuite au professionnel de créer les colonnes nécessaires sur son livre-journal, tant dans le journal des recettes que dans le journal des dépenses. Le choix opéré pour le traitement des recettes et des dépenses doit être homogène :

#### Méthode de traitement comptable des recettes et dépenses

	Recettes	Dépenses	Conclusion
Méthode 1	TTC	TTC	Choix possible
Méthode 2	HT	HT	Choix possible
Méthode 3	HT	TTC	Non conforme
Méthode 4	TTC	HT	Non conforme

**3550** Par ailleurs, que la comptabilité soit tenue TTC ou HT, les recettes doivent être ventilées par taux de TVA. Lorsque les recettes sont passibles de taux de TVA différents, il convient d'ouvrir une colonne « recettes » et une colonne « TVA » pour chaque taux.

## 1° Comptabilité tenue « Hors Taxes » - Modèle d'écriture au livre-journal

**3551**

#### Livre-journal

Date	Libellé	Banque	Caisse	Honoraires 20 %	Honoraires 10 %	Autres recettes		TVA sur recettes
						Soumises à TVA	Non soumises à TVA	
3/2	Règlement M. Michel (note 201602006)	1 200		1 000				200

**En pratique** Les recettes sont éclatées entre le montant hors TVA et la TVA encaissée :  
 – la colonne « TVA sur recettes » est retenue pour les contrôles d'équilibre de ventilation ;  
 – pour faciliter, les contrôles de cohérence sur la TVA encaissée par rapport aux honoraires encaissés, il est possible de créer autant de colonnes « TVA sur recettes » que de taux de TVA.

## 2° Comptabilité tenue « TTC » - Modèle d'écriture au livre-journal

**3552**

#### Livre-journal

Date	Libellé	Banque	Caisse	Honoraires 20 %	Honoraires 10 %	Autres recettes		Dont TVA sur recettes (pour mémoire)
						Soumises à TVA	Non soumises à TVA	
3/2	Règlement M. Michel (note 201602006)	1 200		1 200				200

**En pratique** La colonne « dont TVA sur recettes, pour mémoire » ne doit pas être prise en compte pour les contrôles d'équilibre de ventilation.

## II. Comptabilité d'engagement

**3553** Les contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée peuvent déterminer, sur option, leur résultat imposable en retenant les créances acquises et les dépenses engagées au cours de l'année d'imposition (CGI, art. 93 A). Nous ne détaillons pas ici l'ensemble des règles applicables à ce type de comptabilité (V. **22**), mais nous en rappelons les principes fondamentaux.

**Remarque** Cette option, qui permet de substituer la tenue d'une comptabilité d'engagement à la tenue d'une comptabilité de trésorerie, n'a pas pour conséquence d'étendre aux titulaires de BNC l'application des règles de la comptabilité commerciale. L'option a seulement pour effet de modifier les règles de rattachement des recettes imposables et des dépenses déductibles.

**IMPORTANT** Il est recommandé aux professionnels qui souhaitent opter pour ce mode de détermination de leur résultat de se rapprocher d'un conseil notamment pour la mise en place de la comptabilité et la réalisation des régularisations liées au changement de méthode de comptabilisation.

**3554** Les produits d'exploitation sont les produits professionnels qui se rapportent à l'exploitation normale et courante de l'entreprise. Ils sont enregistrés, selon leur nature économique dans les comptes suivants :

- 70 - Ventes de prestations de services, de marchandises, de produits fabriqués ;
- 71 - Production stockée (ou déstockage) ;
- 72 - Production immobilisée ;
- 74 - Subventions d'exploitation ;
- 75 - Autres produits de gestion courante ;
- 781 - Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions d'exploitation ;
- 791 - Transferts de charges d'exploitation.

Les produits liés à la gestion financière de l'entité sont comptabilisés au crédit du compte 76 « Produits financiers », et les produits liés aux opérations exceptionnelles au crédit du compte 77 « Produits exceptionnels ».

**3555** Le chiffre d'affaires est défini comme le « montant des affaires réalisées par l'entreprise avec les tiers dans l'exercice de son activité professionnelle normale et courante » (PCG, art. 512-2). La comptabilisation des recettes des professionnels libéraux (prestations de services) se fait au crédit du compte 706 « Prestations de services ». Le professionnel peut, s'il le souhaite, ajouter des subdivisions en fonction de ses besoins.

**3556** Le résultat déterminé d'après les règles « créances-dettes » comprend donc, même si ces recettes n'ont pas été effectivement encaissées par le professionnel :

- les recettes des prestations achevées au cours de l'année d'imposition ;
- en cas de prestations discontinues à échéances échelonnées sur plusieurs années : les recettes correspondant aux prestations exécutées au cours de l'année ;
- les produits de ventes de biens dont la livraison est intervenue au cours de l'année (médicaments vendus par un vétérinaire par exemple).

**IMPORTANT** Les produits acquis au cours d'exercices précédents mais qui, par erreur ou omission, n'ont pas alors fait l'objet d'un enregistrement comptable, peuvent s'ajouter aux produits de l'exercice.

## III. Nouveaux seuils applicables « régime micro-BNC » et incidences sur les obligations comptables

### ■ Sources

CGI, art 50-0, 5 ; CGI, art. 286, I 3°

**3557** Le régime déclaratif spécial, également dénommé « régime micro-BNC », est un régime d'imposition simplifié permettant d'alléger les obligations des professionnels dont les revenus sont considérés comme modestes. Ce régime a été sensiblement modifié par la loi de finances pour 2018 avec application immédiate des dispositions aux revenus perçus en 2017. Ainsi, depuis 2017, le « régime micro-BNC » s'applique de plein droit aux revenus perçus au titre d'une année N par tous les professionnels dont l'activité, soumise ou non à la TVA, a généré, soit en N-1, soit en N-2, un montant annuel de recettes inférieur à 70 000 € HT (V. **34**).

Ce seuil de 70 000 € sera revalorisé au 1<sup>er</sup> janvier 2020 (puis tous les trois ans) (CGI, art. 102 ter, 1, 3<sup>ème</sup> alinéa).



**3558** Ainsi, depuis l'imposition des revenus de 2017, le plafond de recettes du « régime micro-BNC » (70 000 € HT) n'est plus aligné avec celui de la franchise en base de TVA (33 200 € HT) (V. **1449**).

**3559 Obligations comptables liées au « régime micro-BNC »** Les professionnels placés sous le « régime micro-BNC » bénéficient d'obligations comptables allégées. Ils doivent tenir et présenter, sur demande de l'administration, un livre-journal servi au jour le jour et présentant le détail de leurs recettes professionnelles, appuyé des factures et de toutes autres pièces justificatives (CGI, art 50-0).

**3560 Obligations comptables liées à l'assujettissement à la TVA** – Les professionnels placés sous le « régime micro-BNC » et assujettis à la TVA en raison d'un franchissement des limites de la franchise en base de TVA continuent à bénéficier d'obligations allégées en matière de TVA. Seul est exigé un livre aux pages numérotées sur lequel le professionnel inscrit, jour par jour, sans blanc ni rature, le montant de chacune de ses opérations, en distinguant, au besoin, ses opérations taxables et celles qui ne le sont pas.

Chaque inscription doit indiquer la date, la désignation sommaire du service rendu ou de l'opération imposable, ainsi que le prix de la vente ou de l'achat, ou le montant des courtages, commissions, remises, salaires, prix de location, intérêts, escomptes, agios ou autres profits. Toutefois, les opérations au comptant peuvent être inscrites globalement en comptabilité à la fin de chaque journée lorsqu'elles sont inférieures à 76 € pour les services rendus à des particuliers. Le montant des opérations inscrites sur le livre est totalisé à la fin du mois.



# Dépenses et investissements

**Dépenses**

---

I. Différents types de dépenses.....	<b>3561</b>	III. Comptabilité d'engagement .....	<b>3587</b>
II. Comptabilité de trésorerie.....	<b>3563</b>		

**Registre des immobilisations et amortissements**

---

I. Caractère obligatoire du registre.....	<b>3588</b>	III. Immobilisations partiellement affectées à l'exercice de la profession.....	<b>3593</b>
II. Mentions obligatoires du registre.....	<b>3591</b>		

# Dépenses

## I. Différents types de dépenses

**3561** Les dépenses peuvent être réparties en trois catégories :

- les dépenses (ou charges) **professionnelles** (ou d'exploitation), qui sont nécessaires à l'activité professionnelle ;
- les dépenses **patrimoniales** (ayant notamment pour objet l'acquisition d'immobilisations), dites hors exploitation, qui sont payées par le compte professionnel mais qui ne sont pas déductibles fiscalement ou qui sont déductibles fiscalement après retraitement (V. **136**) ;
- les dépenses **personnelles** (V. **134**).

**Exemple** Dépenses patrimoniales non déductibles : virement du compte bancaire professionnel vers un compte bancaire privé, prélèvement effectué sur la caisse professionnelle, dépense non nécessitée par l'exercice de la profession, partie d'une échéance d'emprunt représentant le remboursement du capital.

Dépenses patrimoniales déductibles, partiellement ou totalement, après retraitement : acquisition d'une immobilisation. Pour plus de détail sur le traitement fiscal des dépenses, (V. **131**).

**3562 Dépenses professionnelles (ou d'exploitation)** Les dépenses professionnelles sont engagées dans le cadre de l'activité professionnelle et ne sont déductibles fiscalement que si elles sont nécessaires à cette activité. Autrement dit, pour être admises en déduction, les dépenses doivent :

- être nécessitées par l'exercice de la profession ;
- et/ou constituer des charges nécessaires à l'acquisition du revenu professionnel.

Les dépenses professionnelles doivent être ventilées sur le livre-journal des dépenses et dans la déclaration n° 2035 A dans les différents postes selon la **nomenclature des comptes** prévue pour les professions libérales et les titulaires de charges et offices, publiée par arrêté ministériel du 30 janvier 1978. Le tableau ci-dessous n'a pas pour objectif de détailler les conditions de déduction de chacune de ces catégories de dépenses. Il présente simplement les informations permettant au professionnel d'imputer correctement les dépenses professionnelles dans la rubrique adéquate du livre-journal des dépenses et de la déclaration n° 2035 A. Pour plus de détails sur les conditions de déduction des dépenses, (V. **137**).

### Ventilation des dépenses professionnelles

Catégorie de dépense	Sous-catégorie	Déclaration n° 2035 A	Commentaire
Débours		Ligne 2 - AB (cadre 2 « Recettes » de la déclaration n° 2035 A)	Sommes dues à des tiers par le client et payées par le professionnel libéral pour le compte de celui-ci, à l' <b>exclusion des remboursements de frais</b> . Constituent des débours les sommes payées par le professionnel pour son client mais dont le redevable reste le client sur le plan juridique (V. <b>124</b> ).
Honoraires rétrocedés		Ligne 3 - AC (cadre 2 « Recettes » de la déclaration n° 2035 A)	Sommes reversées par un membre d'une profession libérale, <b>de sa propre initiative et dans le cadre de la mission qui lui est confiée par son client, soit à un confrère, soit à une autre personne exerçant une activité libérale complémentaire</b> (V. <b>125</b> ). Ces honoraires doivent obligatoirement figurer nominativement sur les imprimés DADS 1 ou DAS 2, dès lors que les sommes versées à un même bénéficiaire excèdent 1 200 € TTC par an. A défaut une amende de 50 % des sommes non déclarées est exigible (CGI, art. 1736). Ces déclarations doivent désormais être souscrites par voie dématérialisée.
Achats		Ligne 8 - BA	Produits et fournitures <b>consommables</b> achetés et destinés à la vente ou utilisés à l'occasion de services rendus à la clientèle (médicaments, films, produits servant à la confection des prothèses, etc.), à l'exclusion de tout achat de matériel (V. <b>154</b> ).

Catégorie de dépense	Sous-catégorie	Déclaration n° 2035 A	Commentaire
Frais de personnel	Salaires nets et avantages en nature	Ligne 9 - BB	Salaires effectivement payés aux salariés, y compris les indemnités de stage (V. 156 et s.) et sommes versées à l'administration fiscale dans le cadre du prélèvement à la source (PAS) sur le salaire des employés. Sont reportées les <b>sommes nettes versées au personnel salarié</b> (hors personnel intérimaire à déclarer ligne 18 - BH) à titre d'appointements, salaires ou indemnités (indemnités versées à l'expiration du contrat de travail, remboursements de frais, avantages en nature, gratifications des stagiaires, CESU ou aides financières équivalentes).
	Charges sociales sur salaires (parts patronale et ouvrière)	Ligne 10 - BC	Parts patronales et salariales des <b>cotisations payées aux organismes sociaux au titre des rémunérations versées au personnel</b> (assurances sociales maladie, maternité, invalidité, décès, assurance vieillesse, allocations familiales et accidents du travail, cotisations patronales auprès des ASSEDIC et des régimes complémentaires de retraite et de prévoyance) (V. 180).
Impôts et taxes	Taxe sur la valeur ajoutée	Ligne 11 - BD	Ligne à compléter uniquement pour les <b>professionnels dont la comptabilité est tenue TTC</b> (TVA incluse). Sont reportées la TVA reversée au Trésor et la TVA grevant les immobilisations ayant fait l'objet d'une imputation effective au cours de l'année civile (V. 188).
	CET	Ligne 12 - JY	Sauf cas d'exonération, cette rubrique concerne la Contribution économique territoriale, qui inclut la Cotisation foncière des entreprises (CFE) et la Cotisation sur la valeur ajoutée (CVAE) (V. 200).
	Autres impôts	Ligne 13 - BS	Il s'agit notamment : - des <b>taxes foncières</b> et taxes additionnelles, de la taxe de balayage et d'enlèvement des ordures ménagères sur les immobilisations inscrites au registre des immobilisations ; de la <b>taxe sur les salaires</b> , de la participation des employeurs au financement de la <b>formation professionnelle continue</b> et à l'effort de construction et de la participation des professionnels libéraux à leur propre formation ; - des droits d'enregistrements afférents à l'acquisition à titre onéreux d'un office, d'une charge, d'une clientèle ou de locaux professionnels ; - de la taxe sur les véhicules de sociétés, du malus d'acquisition d'un véhicule dit polluant inscrit au registre des immobilisations et du malus annuel supporté en cas d'utilisation d'un tel véhicule. N'étant pas déductibles, ne doivent pas figurer à cette ligne les montants de l'impôt sur le revenu du professionnel libéral, de la taxe sur les locaux à usage commerciaux ou bureaux en Île-de-France, de la taxe d'habitation, etc. (V. 212).
	CSG déductible	Ligne 14 - BV	<b>Part déductible de la cotisation sociale généralisée</b> versée aux organismes sociaux (à hauteur de 6,8 points pour les revenus d'activité et 5,9 ou 3,8 points pour les revenus de remplacements) telle que précisée sur les bordereaux URSSAF (V. 218).
Loyers et charges locatives		Ligne 15 - BF	<b>Loyers et charges afférents au local professionnel</b> , y compris, le cas échéant, les redevances de crédit-bail immobilier et les charges de copropriété. Les professionnels propriétaires de leur local (V. 231) : en cas d'affectation à l'activité professionnelle par inscription au registre des immobilisations et amortissements (RIA), ne peuvent en aucun cas déduire une valeur locative estimée (déduction par voie d'amortissement uniquement) ; en cas de conservation dans le patrimoine privé, ne peuvent déduire un loyer versé à soi-même que s'ils sont en mesure de justifier du versement périodique des moyens déduits (écritures comptables, copies de chèques, de relevés de comptes professionnels) et que le montant de ces loyers est déclaré, à titre personnel, dans la catégorie des revenus fonciers.

Catégorie de dépense	Sous-catégorie	Déclaration n° 2035 A	Commentaire
Location de matériel et de mobilier		Ligne 16 - BG	Sont déductibles à la ligne 16 : - les loyers versés dans le cadre d'un <b>contrat de location ou de crédit-bail de matériel et/ou de mobilier professionnels</b> , y compris les sommes conservées par la société de crédit-bail en fin de contrat pour couvrir les dettes de loyer et autres charges locatives mais à l'exclusion des loyers afférents à un véhicule, des loyers d'avance exigés à titre de cautionnement et des dépôts de garantie (V. 240); - les sommes versées en tant que praticien libéral au titre de la participation aux frais d'utilisation des moyens mis à sa disposition par un établissement pour exercer son activité professionnelle ( <b>redevances cliniques</b> , V. 246); les redevances versées à un praticien titulaire en tant que <b>collaborateur</b> (à mentionner également dans la case BW) (V. 245). Une attention particulière doit être apportée au calcul de la <b>quote-part privée</b> (V. 3567).
Entretien et réparations		Ligne 17 - Regroupement BH	Dépenses d'entretien et de réparations (non amortissables) effectuées sur les locaux et sur les matériels et/ou mobiliers professionnels ( <b>nettoyage des locaux, maintenance des matériels et équipements, frais de blanchissage des vêtements professionnels, etc.</b> ) (V. 248).
Personnel intérimaire		Ligne 18 - Regroupement BH	Sommes versées aux entreprises d'intérim au titre de <b>l'emploi temporaire d'un salarié</b> et aux entreprises spécialisées qui assurent des prestations de <b>secrétariat téléphonique</b> . Il est possible de déduire les <b>gratifications des stagiaires</b> dans cette rubrique.
Petit outillage		Ligne 19 - Regroupement BH	Petit matériel, outillage, logiciels, équipement de bureau et mobilier de bureau de faible valeur, dont le <b>prix unitaire est inférieur à 500 € HT (600 € TTC)</b> (V. 255). A l'exception, pour le mobilier de bureau, de l'équipement initial du cabinet ou du renouvellement complet du mobilier de celui-ci (pour des précisions, V. 294).
Chauffage, eau, gaz, électricité		Ligne 20 - Regroupement BH	Frais de chauffage, eau, gaz et électricité <b>afférents au local professionnel</b> . En cas de local à usage mixte privé/professionnel, une attention particulière doit être apportée au calcul de la <b>quote-part privée</b> (par exemple, prorata des surfaces, nombres de radiateurs).
Honoraires ne constituant pas des rétrocessions		Ligne 21 - Regroupement BH	Honoraires versés à un <b>professionnel indépendant pour une prestation nécessaire à l'exercice de la profession</b> (honoraires de tenue de comptabilité ou honoraires d'avocat dans le cadre d'un contentieux concernant l'activité du professionnel libéral). La <b>cotisation aux associations de gestion agréée</b> se déduit également dans cette rubrique (V. 256).
Primes d'assurances		Ligne 22 - Regroupement BH	Primes d'assurance versées en vertu de contrats destinés à couvrir les <b>risques inhérents à la profession</b> (assurance des locaux, du matériel et outillage professionnels, responsabilité professionnelle, assurance-vie imposée par l'établissement financier prêteur qui garantit le remboursement d'un emprunt professionnel) (V. 258). Ne doivent figurer dans cette rubrique ni l'assurance des véhicules (ligne 23- BJ), ni les primes d'assurances versées dans le cadre de contrats d'assurance de groupe « Madelin » (ligne 25 - BK et BU).
Frais de véhicules		Ligne 23 - Regroupement BJ	Le professionnel doit choisir entre <b>deux modes de déduction, exclusifs l'un de l'autre : calcul forfaitaire ou déduction des frais réels</b> (V. 3572). En cas de calcul forfaitaire, la case correspondante en ligne 25 de la déclaration n° 2035 A doit être cochée et le cadre 7 de la déclaration n° 2035 B doit être complété. Ces deux modes de calcul ne peuvent ni coexister si plusieurs véhicules sont utilisés, ni être appliqués successivement pour un même véhicule au cours d'une même année. Les frais de véhicules font l'objet d'une étude spécifique (V. 337 et s.).

Catégorie de dépense	Sous-catégorie	Déclaration n° 2035 A	Commentaire
Autres frais de déplacements (voyages ...)		Ligne 24 – Regroupement BJ	Autres frais de déplacements supportés pour l'exercice de la profession (taxis, trains, avions, péage, transports en commun, parcmètres, frais de stationnement ...).
Charges sociales personnelles		Ligne 25 – BK	La ligne 25 de l'annexe 2035 A doit faire apparaître distinctement (V. 274) : <ul style="list-style-type: none"> <li>- les <b>charges sociales obligatoires</b> (case BT) ;</li> <li>- les <b>charges sociales facultatives</b> (case BU) ;</li> <li>- le total des charges sociales déductibles (case BK).</li> </ul> La CSG ne doit pas être enregistrée dans ce poste. La quote-part déductible est enregistrée dans le poste dédié (voir plus haut), et la quote-part non-déductible en prélèvements personnels. Concernant les <b>planchers et limites de déduction des cotisations sociales facultatives</b> , V. 282.
Frais de réception, de représentation et de congrès		Ligne 26 – Regroupement BM	Sont déductibles à la ligne 26 : <ul style="list-style-type: none"> <li>- les <b>frais de réception, de repas d'affaires ou d'hébergement</b> ;</li> <li>- les <b>frais de repas pris seul</b>, en dehors du domicile et dans le cadre de l'activité professionnelle <b>dans la limite d'un plafond</b> de 18,60 € TTC par repas en 2018 <b>après déduction du coût d'un repas pris à domicile évalué forfaitairement à 4,80 € TTC</b> en 2018 (respectivement, 18,80 € TTC et 4,85 € TTC en 2019) ;</li> <li>- les <b>dépenses d'inscription, de déplacement et d'hébergement liées à un congrès</b> en rapport direct avec la profession et à l'exclusion des dépenses personnelles et somptuaires exposées à l'occasion de ce congrès.</li> </ul> Les médecins conventionnés du secteur 1 qui pratiquent la déduction forfaitaire de 2 % ne doivent porter sur cette ligne que les frais de congrès.
Fournitures de bureau, frais de documentation, de correspondance et de téléphone		Ligne 27 – Regroupement BM	Figure dans cette catégorie le montant cumulé : <ul style="list-style-type: none"> <li>- des <b>petites fournitures de bureau diverses</b> (papier, enveloppes, cartouches d'encre, classeurs, stylos) ;</li> <li>- des <b>frais de documentation, d'ouvrage ou d'abonnement à des revues professionnelles</b> ;</li> <li>- des <b>frais de correspondance</b> (timbres, plis recommandés, Chronopost, etc.) ainsi que dans la <b>proportion de l'utilisation professionnelle</b>, les abonnements et consommations de <b>téléphone et de télécopie</b>, les <b>abonnements Internet</b>, ainsi que les <b>frais d'acquisition d'un téléphone portable</b> (sous réserve que son prix unitaire n'excède pas 500 € HT, soit 600 € TTC).</li> </ul>
Frais d'actes et de contentieux		Ligne 28 – Regroupement BM	<b>Frais de recouvrement d'impayés</b> (frais d'huissiers, société d'affacturage) et <b>frais d'acquisition des divers éléments du patrimoine professionnel</b> (commissions versées à un intermédiaire, honoraires de notaire, droits d'enregistrement, frais d'insertion, frais d'adjudication) (V. n° 299). A l'exclusion des frais de procès qui peuvent être intentés au professionnel et des frais de premier établissement qui doivent, pour ces derniers, être mentionnés au cadre 4 de l'annexe n° 2035 B (ligne 40 – CG) (V. 299).
Cotisations syndicales et professionnelles		Ligne 29 – Regroupement BM	Ne peuvent être déduites que les cotisations syndicales et professionnelles ( <b>syndicat, ordre professionnel</b> ) à l'exclusion des cotisations versées à des clubs select à des fins de démarchage de clientèle (V. 302). La cotisation à l'Union Régionale des professionnels de santé ( <b>CURPS</b> ) est déductible à cette rubrique.
Autres frais divers de gestion		Ligne 30 – Regroupement BM	Dépenses de gestion non évoquées précédemment qui ont été rendues nécessaires pour l'exercice de la profession : <b>frais de formation</b> du professionnel, de son conjoint collaborateur ou de ses salariés, <b>frais d'acquisition et de blanchissage des vêtements professionnels</b> (blouse, robe d'avocat, etc.), <b>cadeaux</b> aux clients, fournisseurs et/ou salariés, <b>frais de publicité, parrainage ou sponsoring</b> , <b>frais de déménagement</b> du cabinet, <b>pourboires, dépenses de mécatat et dons, certaines dépenses de santé</b> (V. 318).



Catégorie de dépense	Sous-catégorie	Déclaration n° 2035 A	Commentaire
Frais financiers	Frais de banque, intérêts et agios	Ligne 31 - BN	Frais facturés par les banques au titre notamment de la tenue d'un compte professionnel. Les frais de banque peuvent également être déduits ligne 30 - BM. Sur le calcul de la part non déductible des agios de découverts bancaires, V. 324.
	Intérêts sur emprunts		Intérêts des prêts contractés pour la construction, la réparation, l'amélioration et l'acquisition des divers éléments d'exploitation (locaux, matériels, outillages, ...) lorsqu'ils sont inscrits à l'actif professionnel (RIA) (V. 321).
Pertes diverses		Ligne 32 - BP	Pertes qui résultent de l'insolvabilité des clients, pertes subies à la suite d'un prêt ou de la réalisation d'un engagement de caution consenti dans l'intérêt de l'activité exercée ou encore d'un abandon de créance justifié (V. 332). Le détail de ces sommes doit être porté dans une note annexe à la déclaration n° 2035.

## II. Comptabilité de trésorerie

**3563** Le livre-journal doit indiquer :

- la date de la dépense ;
- le nom du fournisseur ;
- le montant, la forme et l'identification du règlement de la dépense (n° de chèque, par exemple) ;
- l'objet exact de la dépense.

**3564** Chaque dépense implique deux imputations sur le livre-journal :

- le compte financier utilisé (caisse ou banque) ;
- la nature de la dépense.

**IMPORTANT** Exception faite des dépenses locatives et assimilées, le livre-journal ne doit pas comporter la mention des charges de propriété correspondant aux éléments conservés par le contribuable dans son patrimoine privé.

### A. – DATE D'ENREGISTREMENT COMPTABLE DES DÉPENSES

**3565 Cas général** – Le tableau ci-dessous récapitule les dates d'enregistrement en comptabilité en fonction du mode de règlement des dépenses (V. 150).

#### Date d'enregistrement comptable des dépenses à retenir en fonction du mode de règlement

Nature	Date
Espèces	Paiement
Chèques ou TIP	Émission
Virement ou prélèvement	Débit sur le compte bancaire
Carte bancaire	Validation du paiement
Effet de commerce	Paiement fait par la banque

**3566 Contribuable soumis au régime simplifié d'imposition** – Les professionnels soumis au régime de la déclaration contrôlée et dont les recettes annuelles ne dépassent pas le seuil d'application du régime simplifié d'imposition de TVA (238 000 € HT en 2017, 2018 et 2019), peuvent comptabiliser les dépenses professionnelles sur le livre-journal en retenant les dates d'opérations figurant sur le relevé bancaire. En utilisant cette méthode de comptabilisation, il faut procéder aux régularisations suivantes :

- ajouter en fin d'année les dépenses payées dans l'année et ne figurant pas sur le relevé de banque (chèques émis mais non tirés à la banque) ;
- exclure en début d'année les dépenses figurant sur les relevés de banque et qui ont déjà été intégrées dans les dépenses de l'année précédente.

**Remarque** Cette mesure ne s'applique pas aux dépenses payées en espèces, qui doivent toujours être enregistrées à la date de leur paiement.

## B. – DÉPENSES MIXTES

**3567** Il s'agit des dépenses qui concernent à la fois l'activité professionnelle et la vie privée du professionnel libéral :  
 – dépenses d'habitation, dès lors que le professionnel exerce son activité dans sa résidence principale ;  
 – véhicule, dès lors que ce dernier est également utilisé pour les besoins personnels de l'exploitant.  
 Lorsque les dépenses ont un caractère mixte, seule la quote-part correspondant à l'usage professionnel est déductible. La quote-part professionnelle est déterminée sous la responsabilité du professionnel libéral, selon les critères les plus pertinents et les mieux adaptés (nombre de kilomètres effectués à titre personnel ou professionnel, superficie des locaux...).

**3568** Deux méthodes d'enregistrement comptable sont à la disposition du professionnel :  
 – **méthode du net** : la dépense est comptabilisée dans le livre-journal et dans la rubrique de dépense adéquate de la déclaration n° 2035 A pour la seule quote-part déductible des dépenses mixtes ; la partie privée des dépenses mixtes, qui n'est pas déductible, est comptabilisée dans la rubrique « prélèvements personnels », elle n'apparaît pas sur la déclaration n° 2035 ;  
 – **méthode du brut** : la dépense est comptabilisée en totalité (y compris la quote-part privée) dans le livre-journal et dans la rubrique de dépense adéquate de la déclaration n° 2035 A ; la quote-part privée fait l'objet d'une réintégration fiscale globale sur la ligne 36 - CC « divers à réintégrer » de la déclaration n° 2035 B.

**Remarque** Pour plus de détails sur le traitement fiscal des dépenses mixtes, V. 146.

**En pratique** Une méthode intermédiaire peut également être mise en œuvre. Elle consiste à comptabiliser les dépenses selon la méthode du brut tout au long de l'année et à appliquer les coefficients d'utilisation professionnelle sur chaque poste de dépenses mixtes à la fin de l'année pour ne faire apparaître que le montant net des dépenses sur la déclaration n° 2035 A.

**3569 Méthode du net** – Dans cette situation, la dépense mixte est ventilée au fur et à mesure des règlements en cours d'année : la quote-part professionnelle est inscrite dans le poste de dépenses concerné et la quote-part privée est enregistrée en « prélèvements personnels » (ou « compte de l'exploitant »).

**Exemple** Un professionnel libéral s'acquitte d'un loyer mensuel de 350 €. La quote-part privée de cette dépense est estimée à 66 % (soit  $350 \times 66\% = 231$  €). La quote-part professionnelle est donc de  $350 - 231 = 119$  €.

### Enregistrement comptable d'une dépense mixte selon la méthode du net

Date	Libellé	Banque	Prélèvements personnels	Loyers
20/M	Loyer chèque n° 123	350	231	119

**3570 Méthode du brut** – Dans cette situation, la dépense mixte est comptabilisée pour son montant total. Un retraitement fiscal doit ensuite être opéré sur la déclaration n° 2035, dans la case « divers à réintégrer ».

**Exemple** Un professionnel libéral s'acquitte d'un loyer mensuel de 350 €. La quote-part privée de cette dépense est estimée à 66 % (soit  $350 \times 66\% = 231$  €). La quote-part professionnelle est donc de  $350 - 231 = 119$  €.

### Enregistrement comptable d'une dépense mixte selon la méthode du brut

Date	Libellé	Banque	Prélèvements personnels	Loyers
20/M	Loyer chèque n° 123	350		350

## C. – DÉPENSES FORFAITAIRES

**3571** L'Administration fiscale admet, dans certains cas très limités, que des charges déductibles soient calculées forfaitairement :

- frais de véhicules ;
- frais de blanchissage ;
- déduction de 2 % des médecins conventionnés secteur 1.

Ces frais ne donnent pas lieu à des mouvements de trésorerie. La base de calcul est mentionnée sur le livre-journal, pour mémoire, après les totaux du mois. Les calculs sont effectués en fin d'année et pris en compte pour la détermination du résultat fiscal sur la déclaration n° 2035.

**IMPORTANT** En cours d'année, les dépenses réelles couvertes par ce forfait et réglées par un compte financier professionnel doivent être directement enregistrées en comptabilité au poste « prélèvements personnels » (ou « compte de l'exploitant »). En effet, l'option pour la déduction forfaitaire porte sur l'année entière et l'ensemble des frais et doit être exercée au 1<sup>er</sup> janvier de l'année. L'inscription des frais correspondants à un poste de charges durant l'année vaut renonciation à l'option.

## 1° Frais de véhicules

**3572** Le professionnel libéral peut évaluer forfaitairement ses frais de véhicule, en se basant sur le **barème produit annuellement par l'administration fiscale**. Il s'agit d'un régime optionnel, exercé en début d'année qui s'applique à l'ensemble des véhicules utilisés.

Dans ce cadre, il est important de mentionner mensuellement, et pour mémoire, dans le livre-journal, le nombre de kilomètres parcourus à titre professionnel.

Les dépenses relatives à l'utilisation du véhicule et couvertes par le barème kilométrique (carburant, assurance, ...) payées par le compte professionnel, doivent être comptabilisées directement dans le poste « prélèvements personnels » (ou « compte de l'exploitant »). Pour plus de détail sur le calcul forfaitaire des frais de véhicules, V. **337**.

**IMPORTANT** Le professionnel libéral doit être en mesure de justifier le détail des kilomètres parcourus à titre professionnel (agenda de suivi des déplacements ; Rép. Debré, 25 mai 1987).

**En pratique** La comptabilisation des frais exposés au cours de l'année d'imposition dans le poste frais de voiture vaut renonciation à l'option pour la déduction forfaitaire (CE, 28 juill. 2000, n° 185432 et CE, 28 juill. 2000, n° 186190 ; BNC-BASE-40-60-40-20, § 160, 7 mai 2013).

## 2° Frais de blanchissage

**3573** Si les travaux de blanchissage sont effectués au domicile, ces frais peuvent être déduits par évaluation en **référence au tarif moyen pratiqué par les blanchisseurs**, à condition de conserver le détail des calculs effectués par une mention mensuelle sur le livre-journal. Ils se comptabilisent en « autres frais divers de gestion » (ligne 30) ou « entretien » (ligne 17).

**Remarque** Pour plus de détail sur le calcul des frais de blanchissage, V. **316**.

## 3° Déduction forfaitaire de 2 % des médecins conventionnés du secteur 1

**3574** Les médecins conventionnés du secteur 1 (titulaires ou collaborateurs) peuvent, sur option, ne pas comptabiliser le montant des frais réels de représentation, prospection, cadeaux professionnels, travaux de recherche, frais de blanchissage et petits déplacements, et les déduire sous la forme d'un **abattement égal à 2 % de leurs recettes brutes**. Cette option prise en début d'année, ne peut se cumuler avec la déduction des frais réels de même nature, sous peine de remettre en cause la déductibilité du forfait.

En cas d'option pour l'évaluation forfaitaire, le paiement par le compte professionnel des sommes incluses dans la déduction « 2 % - Médecins conventionnés secteur 1 », ne doit pas être comptabilisé dans les postes de charges concernés (frais de petit déplacement, cadeaux, ...) mais directement au poste « Prélèvements personnels » (ou « compte de l'exploitant »).

**Remarque** Pour plus de détails sur la déduction forfaitaire de 2 % applicable aux médecins conventionnés secteur I, et en particulier le champ d'application des frais couverts par cette évaluation forfaitaire, (V. **950**).

**IMPORTANT** L'option pour la déduction forfaitaire porte sur l'année entière et l'ensemble des frais et doit être exercée au 1<sup>er</sup> janvier de l'année. L'inscription des frais correspondants à un poste de charges durant l'année vaut renonciation à l'option.

# D. – ÉCRITURES SPÉCIFIQUES

## 1° Virements internes

**3575** Il s'agit des transferts de fonds d'un compte de trésorerie professionnel vers un autre compte de trésorerie professionnel :

- versement d'espèces de la caisse vers le compte bancaire ;
- virement d'un compte bancaire à un autre compte bancaire.

Le compte « virement interne » doit, par définition, **toujours se solder** puisqu'il y a toujours une double écriture symétrique pour une telle opération. Il faut donc s'assurer que les colonnes sont égales dans la partie « recettes » et dans la partie « dépenses ».

**Exemple****Enregistrement d'un virement d'un compte bancaire professionnel à un autre**

Livre journal - Recettes					Livre journal - Dépenses				
Date	Libellé	Banque	Caisse	Virement interne	Date	Libellé	Banque	Caisse	Virement interne
15/M	Virement du compte X au compte Y	500		500	15/M	Virement du compte X au compte Y		500	500

**2° Prélèvements de l'exploitant**

**3576** Les prélèvements de l'exploitant enregistrent les mouvements suivants :

- les mouvements depuis les comptes de trésorerie professionnels vers les comptes personnels ;
- les règlements de dépenses personnelles par chèque professionnel, carte bancaire professionnelle ou espèces professionnelles ;
- la part privée des dépenses mixtes (V. 3567) ;
- la quote-part non déductible de la CSG ;
- les pénalités et amendes (V. 217) et majorations de retard payées aux caisses de sécurité sociale et d'allocations familiales (V. 184).

**Exemple****Enregistrement d'un virement de 1 500 € d'un compte professionnel vers un compte personnel**

Date	Libellé	Trésorerie		Ventilation des dépenses					
		Banque	Caisse	Honoraires rétrocedés	Achats de fournitures	...	Assurance sur emprunt	Virements internes	Prélèvements personnels
5/2/X	Prélèvement personnel	1 500							1 500

**3° Paiement d'une dépense professionnelle avec un compte privé**

**3577** Par principe, les dépenses professionnelles doivent être **payées avec le compte professionnel** ou avec les espèces détenues dans la caisse. Si, exceptionnellement, des dépenses professionnelles sont payées avec des fonds personnels, il convient de procéder selon l'une des deux méthodes suivantes :

- soit le professionnel libéral se rembourse (chèque, virement, espèces...) de la dépense qu'il a, dans un premier temps payé avec des fonds personnels ;
- soit le compte « prélèvement personnel » doit être **mouvementé en négatif** (livre-journal papier) ou **au crédit** (comptabilité informatisée sous logiciel).

**Remarque** Ces méthodes de comptabilisation s'appliquent également à la comptabilisation des frais de l'année d'imposition, engagés antérieurement à la date de début d'activité d'un professionnel libéral.

**3578** À défaut d'utilisation d'un compte bancaire réservé aux opérations professionnelles, lors d'un contrôle fiscal, l'Administration est en droit de vérifier la totalité des comptes bancaires utilisés et de considérer que le professionnel libéral ne respecte pas la nomenclature comptable des professions libérales.

**En pratique** En cas d'utilisation d'un compte bancaire mixte, il est indispensable d'enregistrer toutes les écritures (professionnelles et privées).

**4° Emprunts (paiement de l'échéance périodique)**

**3579** Le paiement périodique des échéances d'emprunt doit donner lieu à un enregistrement dans lequel seront ventilés :

- le montant du capital remboursé ;

- les intérêts d'emprunt payés ;
  - le montant des assurances sur emprunt, le cas échéant.
- Avec pour contrepartie le compte bancaire sur lequel l'échéance est débitée, pour son montant global.

**Exemple****Enregistrement d'une échéance d'emprunt de 590 €**

Date	Libellé	Trésorerie		Ventilation des dépenses					
		Banque	Caisse	Honoraires rétrocedés	Achats de fournitures	...	Assurance sur emprunt	Intérêts sur emprunt	Emprunt n° 1257850
5/2/X	Emprunt - échéance février	590					15	55	520

**5° Remboursements de trop payés**

**3580** Sont ici visés, les remboursements faits au professionnel libéral suite à une régularisation de trop payé. L'exemple le plus courant concerne les remboursements de cotisations sociales suite au calcul définitif des cotisations sociales. Deux méthodes peuvent être utilisées :

- la comptabilisation en négatif (ou au crédit pour les comptabilités informatisées) dans le poste de dépense concerné ;

**Exemple****Enregistrement d'un remboursement de trop payé URSSAF (méthode 1 - comptabilisation en négatif)**

Date	Libellé	Trésorerie		Ventilation des dépenses				
		Banque	Caisse	Honoraires	...	Charges sociales personnelles	Virements internes	Prélèvements personnels
5/2/X	Remboursement URSSAF (régularisation)	- 300				- 300		

- la comptabilisation en recettes au poste « gains divers ».

**Exemple****Enregistrement d'un remboursement de trop payé URSSAF (méthode 2 - comptabilisation en « gains divers »)**

Date	Libellé	Trésorerie		Ventilation des recettes				
		Banque	Caisse	Honoraires	...	Gains divers	Virements internes	Prélèvements personnels
5/2/X	Remboursement URSSAF (régularisation)	300				300		

**En pratique** Il est recommandé d'utiliser la méthode de comptabilisation en négatif, au compte de charge concerné, afin d'obtenir directement, le total du compte de dépenses concerné. Ce total permet de réaliser plus rapidement les calculs nécessaires aux déclarations de revenus aux organismes sociaux.

**6° Cotisations sociales personnelles**

**3581** Les montants payés à l'URSSAF au titre des cotisations sociales personnelles comprennent :

- des cotisations d'allocations familiales ;
- des cotisations de formation professionnelle ;
- de la CSG déductible ;
- de la CSG non déductible ;
- pour les professionnels de santé, le versement CURPS.

Il convient donc de ventiler le paiement de chaque échéance en se basant sur les bordereaux d'appels de cotisations.

### Enregistrement du règlement des cotisations sociales personnelles

Date	Libellé	Trésorerie		Ventilation des dépenses							
		Banque	Caisse	Honoraires rétro-cédés	...	Charges sociales personnelles	CSG déductible	Autres impôts	Cotisations syndicales et professionnelles	Virements internes	Prélèvements personnels
5/1/X	URSSAF - Appel cotisation du 1 <sup>er</sup> trimestre	1 690				1 000	351	90	100		149

**Exemple** Dans cet exemple, le règlement du 1<sup>er</sup> trimestre des cotisations sociales personnelles pour un montant de 1 590 € inclut :

- 1 000 € de charges sociales liées aux allocations familiales ;
- 351 € de CSG déductible ;
- 90 € de cotisation pour la formation professionnelle continue ;
- 100 € au titre de la CUM ;
- 149 € de CSG non déductible et de CRDS.

**En pratique** Il est possible d'effectuer un contrôle de cohérence sur les montants comptabilisés au poste « CSG déductible » et au poste « prélèvement personnel » grâce à une règle de trois :

Total CSG-CRDS acquittée en 2018 : 500 €

- Part déductible à comptabiliser au poste « CSG déductible » :  $500 \times 6,8/9,7 = 351 \text{ €}$

- Part non déductible à comptabiliser au poste « prélèvement personnel » :  $500 \times 2,9/9,7 = 149 \text{ €}$

**3582** Un remboursement de l'URSSAF n'est imposable que pour la fraction correspondant aux dépenses antérieurement déductibles (allocations familiales et CSG déductible). Il conviendra de retraiter la fraction antérieurement non déductible de la CSG et de la CRDS qui sera lors du remboursement non imposable.

## 7° Redevances de clinique

**3583** Dans le cas où la clinique, reverse au médecin un montant net d'honoraires, déduction faite de la redevance de clinique, le professionnel libéral doit comptabiliser, d'une part, le montant brut des honoraires, et d'autre part, la redevance clinique qui a été déduite sur les honoraires bruts qu'il a généré.

**Exemple**

### Enregistrement de l'encaissement de redevances de clinique

Date	Libellé	Trésorerie		Ventilation des recettes				
		Banque	Caisse	Honoraires	...	Location de matériel et de mobilier (dont redevances clinique)	Virements internes	Apports personnels
5/2/X	Honoraires clinique du mois de février	12 000		15 000		- 3 000		

Il n'existe aucune particularité si le médecin encaisse le montant de ses honoraires bruts et règle distinctement le montant des redevances cliniques (à imputer à la rubrique « location de matériel et de mobilier »).

## E. – INCIDENCE DE LA TVA

**3584** Les professionnels assujettis à TVA peuvent comptabiliser les opérations « Hors Taxes » (HT) ou « Toutes Taxes Comprises » (TTC).

**3585 Comptabilité tenue « Hors Taxes »** La comptabilisation d'une opération en comptabilité hors taxes se fait de la façon suivante :

Date	Libellé	Banque	Caisse	Achats	Loyer et charges locatives	Assurances	...	TVA sur les dépenses
3/2	Loyer mois de février	1 200			1 000			200

Les dépenses sont ventilées entre :

- le montant hors TVA ;
- la TVA déductible.

La colonne TVA déductible est prise en compte pour les contrôles d'équilibre de ventilation. Il peut être utile de ventiler la TVA déductible dans différentes colonnes de TVA déductible selon le taux de TVA.

**3586 Comptabilité tenue « TTC »** La comptabilisation d'une opération en comptabilité TTC se fait de la façon suivante :

Date	Libellé	Banque	Caisse	Achats	Loyer et charges locatives	Assurances	...	Dont TVA déductible (pour mémoire)
3/2	Loyer mois de février	1 200			1 200			200

Il convient de créer une colonne supplémentaire « dont TVA déductible - pour mémoire », qu'il ne faut pas prendre en compte dans le total des ventilations pour les contrôles.

### III. Comptabilité d'engagement

#### Sources

CGI, art. 93 A

**3587** Les professionnels soumis au régime des bénéficiaires non commerciaux doivent en principe établir une comptabilité de caisse (ou comptabilité de trésorerie). Toutefois, les professionnels libéraux relevant du régime de la déclaration contrôlée **peuvent opter pour la détermination de leur résultat en fonction des créances acquises et des dépenses engagées**. Les dépenses seront alors retenues pour la détermination du résultat, même si le professionnel ne les a pas effectivement payées avant la fin de l'année d'imposition, à partir du moment où elles ont été engagées au cours de l'année d'imposition (V. 22).

**Remarque** Pour plus de détails sur les conditions et modalités de cette option, V. 3483.





# Registre des immobilisations et amortissements

## I. Caractère obligatoire du registre

### ■ Sources

CGI, art. 99, al. 3 ; LPF, art. L. 102 B ; BOI-BNC-DECLA-10-20, § 420, 12 sept. 2012

**3588** Les obligations diffèrent selon le régime auquel est soumis le professionnel :

- les contribuables relevant du **régime déclaratif spécial** (ou « micro-BNC ») ne doivent pas tenir de registre des immobilisations et des amortissements. Ils doivent cependant annexer un état spécial à la déclaration d'ensemble de leurs revenus n° 2042.
- les contribuables soumis au **régime de la déclaration contrôlée**, à titre obligatoire ou sur option, doivent produire chaque année :
  - une déclaration n° 2035 qui comporte un tableau des immobilisations affectées à l'exercice de l'activité ;
  - un registre des immobilisations et des amortissements.

C'est ce dernier document, le registre des immobilisations et amortissements (RIA), qui est décrit ici. Cette fiche décrit **uniquement les obligations relatives à la tenue du registre des immobilisations et amortissements**. Pour plus de détails sur les notions d'immobilisations, d'amortissement, et sur les règles fiscales applicables, le professionnel pourra se référer à la section « Patrimoine professionnel » de la section fiscale (V. **432**) et plus particulièrement aux paragraphes suivants :

Thème	Référence
Définition du patrimoine professionnel	V. <b>432</b>
Conséquences de l'inscription au patrimoine professionnel	V. <b>443</b>
Immobilisations	V. <b>455</b>
Amortissements	V. <b>486</b>

**3589** Les professionnels libéraux doivent tenir un document, appuyé des pièces justificatives, comportant l'ensemble des immobilisations affectées au patrimoine professionnel, qu'il s'agisse d'immobilisations corporelles, incorporelles ou financières, amortissables ou non amortissables.

**3590** Ce document n'obéit à aucune règle de forme. Il doit être conservé, ainsi que les pièces justificatives (factures, actes d'acquisition et de cession) jusqu'à l'expiration d'un délai de 6 ans à compter de la dernière opération mentionnée, c'est-à-dire de la dernière dotation aux amortissements pratiquée au titre de la dernière immobilisation acquise.

La tenue d'un registre des immobilisations et des amortissements est obligatoire au même titre que celle du livre-journal des recettes et des dépenses.

**IMPORTANT** Le Conseil d'État a décidé qu'à défaut d'amortissements effectivement comptabilisés, un professionnel n'est pas fondé à demander la déduction d'amortissements afférents aux matériels servant à l'exercice de sa profession, ni à contester le taux d'amortissement retenu par l'Administration (CE, 25 sept. 1989, n° 66140 ; CE, 21 juin 2002, n° 222179). L'amortissement non comptabilisé et non déduit à la date limite de dépôt de la déclaration n° 2035 est définitivement perdu fiscalement (CA Nancy, 6 déc. 2012, n° 11NC00168).

Il sera malgré tout nécessaire de recalculer la dotation qui aurait dû normalement figurer sur le registre. De ce fait, la fraction d'amortissement non déduite est prise en compte pour le calcul des plus-values ou moins-values de cession, majorant ainsi le résultat de cession.

Le tableau des immobilisations figurant en page 2 de la déclaration n° 2035 peut constituer un registre des immobilisations sous réserve :

- que le professionnel le conserve chaque année ;
- qu'il comporte toutes les mentions obligatoires prévues par l'article 99 du CGI (CE, 28 juill. 2004, n° 244176).

L'Administration peut refuser à bon droit la déduction d'amortissements « justifiés » par la production d'une photocopie de l'imprimé n° 2035 ne comportant aucune indication permettant d'identifier le bien faisant l'objet de l'amortissement, le prix d'acquisition et les modalités de calcul pratiquées par le professionnel (CAA Nancy, 28 févr. 2008, n° 06NC01163).

## II. Mentions obligatoires du registre

### 📖 Sources

BOI-BNC-DECLA-10-20, § 450 et 460, 12 sept. 2012

**3591** Ce registre doit indiquer pour chaque immobilisation :

- la **date d'acquisition ou de création** (ou encore sa date de mise en service lorsqu'elle ne coïncide pas avec la date d'acquisition ou de création) ;
- la **nature** et le **prix de revient** ;
- le **mode** et le **taux d'amortissement** ;
- le montant, pour chaque année, de la **dotation annuelle aux amortissements** ;
- la **date et le prix de cession** (ou valeur de retrait du patrimoine professionnel).

Les **professionnels redevables de la TVA** doivent faire apparaître distinctement sur le registre la **TVA déductible afférente à chaque immobilisation**.

Ce document doit être appuyé de toutes pièces justificatives de nature à prouver le bien-fondé des indications qui y figurent (factures ou copies de factures, actes d'acquisition ou de cession).

**3592** Le tableau des immobilisations figurant en page 2 de la déclaration n° 2035 est reproduit ci-après. Vous devez reporter dans ce tableau le détail de vos immobilisations et amortissements figurant dans votre registre des immobilisations (y compris celles totalement amorties mais encore utilisées) en joignant, le cas échéant, une ou plusieurs annexes (V. **432**).





# Dispositions spécifiques à certaines professions

### Agents généraux d'assurance

I. Obligations générales.....	3595	II. Conditions d'application particulières.....	3597
-------------------------------	------	---	------

### Avocats

I. Obligations générales.....	3601	III. Produits financiers.....	3603
II. Avocat agissant en qualité de fiduciaire ..	3602		

### Formateurs

I. Obligations générales.....	3604	IV. Contrôle par un commissaire aux comptes .....	3613
II. Nomenclature des comptes .....	3605		
III. Comptes annuels .....	3608		

### Huissiers de justice

I. Obligations générales.....	3614	II. Nomenclature .....	3617
-------------------------------	------	------------------------	------

### Notaires

I. Obligations générales.....	3618	III. Comptes annuels.....	3620
II. Nomenclature .....	3619	IV. Contrôles spécifiques.....	3623

### Autres professions

I. Administrateurs judiciaires.....	3626	II. Commissaires aux comptes.....	3635
-------------------------------------	------	-----------------------------------	------

# Agents généraux d'assurance

## I. Obligations générales

### ■ Sources

BOI-BNC-SECT-10-20, 3 févr. 2016, § 230 et s.

**3595** Les agents d'assurances sont soumis aux **obligations comptables de droit commun**, dont la nature varie selon le montant de leurs recettes professionnelles. Ils doivent être en mesure de représenter à toute réquisition des services fiscaux les documents comptables dont la tenue est prescrite par la loi.

**3596** Les agents d'assurance placés sous le **régime déclaratif spécial** doivent tenir un document donnant le détail journalier de leurs recettes professionnelles. Les agents d'assurance placés sous le **régime de la déclaration contrôlée** sont par ailleurs tenus d'avoir un livre-journal servi au jour le jour et présentant le détail de leurs recettes et de leurs dépenses professionnelles. Toutefois, des conditions d'application particulières de ces dispositions générales ont été admises en ce qui concerne les agents généraux d'assurances.

**Remarque** De façon générale, et indépendamment de toute obligation comptable, les agents d'assurance détiennent généralement les documents suivants :

- un livre répertoire des polices destiné à l'enregistrement des contrats et avenants au fur et à mesure de leur création ;
- des livres de caisse, banque et chèques postaux ;
- un bordereau mensuel des quittances établi par la compagnie ;
- des dossiers de clients (renfermant, notamment, la copie des polices et avenants) ;
- des dossiers de recours ou de sinistres.

## II. Conditions d'application particulières

### A. – AGENTS GÉNÉRAUX D'ASSURANCES N'ENCAISSANT PERSONNELLEMENT AUCUNE PRIME

**3597** Dans cette situation, le **droit commun s'applique** : les commissions sont inscrites sur un document journalier des recettes lors de la réception des chèques correspondants qui sont adressés à leurs agents par les compagnies.

**Remarque** Pour plus de détails sur la tenue du livre des recettes, V. (**Recettes**).

### B. – AGENTS GÉNÉRAUX D'ASSURANCES PROCÉDANT À L'ENCAISSEMENT DES PRIMES POUR LE COMPTE DES COMPAGNIES D'ASSURANCES

#### 1° Agents tenant un livre-journal

**3598** L'Administration considère que les **professionnels qui tiennent un livre-journal** sur lequel ils enregistrent, au jour le jour, toutes les primes encaissées ainsi que les commissions correspondantes **répondent aux obligations de droit commun** mentionnées plus haut.

#### 2° Autres agents

**3599** Les **autres agents** sont tenus de porter, au jour le jour, sur le ou les journaux de recettes (caisse, banque, CCP) le **détail des primes encaissées ainsi que le nom de chaque assuré**. Le formalisme relatif aux commissions encaissées dépend du type de quittance :

- quittances à terme : l'Administration admet que ces commissions ne soient pas inscrites sur le journal des recettes dans la mesure où elles figurent déjà sur les bordereaux mensuels des quittances établis par les compagnies d'assurances ;

- quittances au comptant : le montant prévisionnel des commissions auxquelles les agents estiment avoir droit doivent être inscrits dans une colonne appropriée du livre d'encaissement. Ce calcul peut ne pas être opéré à l'occasion de chaque recouvrement de primes, mais être effectué selon une périodicité qui n'excède pas un mois. Cette écriture doit être régularisée, lorsque l'agent général d'assurances reçoit de sa compagnie le document définitif comportant le montant de ses commissions.

**Remarque** L'Administration fiscale peut demander communication du livre-journal général lorsqu'il en est tenu un, ou du document d'enregistrement des recettes journalières, et, dans tous les cas, des bordereaux mensuels de quittances ainsi que des livres de caisse, banques et comptes courants postaux.

## C. – AGENTS DONT LES COMMISSIONS DÉPASSENT LE SEUIL DU RÉGIME DE LA DÉCLARATION CONTRÔLÉE

**3600** Les agents d'assurances, dont le montant brut des commissions excède annuellement le seuil du régime de la déclaration contrôlée doivent être en mesure de produire :

- le livre-journal, servi au jour le jour, présentant le détail de leurs dépenses professionnelles ;
- le registre des immobilisations et des amortissements (V. **3588**).



# Avocats

## Sources

D. n° 91-1197, 27 nov. 1991, art. 231 et s. ; L. n° 71-1130, 31 déc. 1971, art. 53

## I. Obligations générales

**3601** Les opérations de chaque avocat sont retracées dans des documents comptables destinés, notamment, à constater les versements de fonds et remises d'effets ou valeurs qui lui sont faits au titre de ses opérations professionnelles ainsi que les opérations portant sur ces versements ou remises.

Les versements de fonds ou remises d'effets et valeurs à un avocat, sauf lorsqu'il agit en qualité de fiduciaire, donnent lieu à la **délivrance ou à l'envoi d'un accusé de réception** s'il n'en a pas été donné quittance.

**Remarque** L'avocat est tenu de présenter sa comptabilité à toute **demande du bâtonnier**. Il est tenu de présenter tous extraits nécessaires de sa comptabilité lorsqu'il en est requis par le président du tribunal de grande instance ou le premier président de la cour d'appel, saisi d'une contestation en matière d'honoraires ou débours ou en matière de taxe.

La comptabilité des sociétés constituées entre avocats appartenant à des barreaux différents et des cabinets ayant ouvert un bureau secondaire dans le ressort d'un barreau distinct est vérifiée par le conseil de l'ordre des avocats du lieu du siège social ou de l'établissement principal, qui peut se faire communiquer les documents comptables correspondant à l'activité accomplie dans les autres barreaux.

## II. Avocat agissant en qualité de fiduciaire

**3602** Lorsqu'il exerce en qualité de fiduciaire, l'avocat tient une **comptabilité distincte**, propre à cette activité. Il ouvre un compte spécialement affecté à chacune des fiducies exercées. Les avocats ne peuvent recevoir des fonds, effets ou valeurs pour le compte de leurs clients que par l'intermédiaire d'une caisse spécifique (L. n° 71-1130, 31 déc. 1971, art. 53, 9°). En matière de fiducie, les assureurs et garants (garantie financière) peuvent obtenir communication de la comptabilité sur simple demande, et, le cas échéant, du rapport du commissaire aux comptes afférent aux opérations de la fiducie. Il en est de même de la liste et des adresses des dépositaires.

## III. Produits financiers

**3603** Les **produits financiers des fonds**, effets ou valeurs reçus pour le compte de leurs clients sont affectés exclusivement :

- au financement des services d'intérêt collectif de la profession, et notamment des actions de formation, d'information et de prévoyance, ainsi qu'aux œuvres sociales des barreaux ;
- à la couverture des dépenses de fonctionnement du service de l'aide juridictionnelle et au financement de l'aide à l'accès au droit.



# Formateurs

## I. Obligations générales

### ■ Sources

A. 2 août 1995

**3604** Les prestataires de formation de droit privé doivent établir chaque année un bilan, un compte de résultat et une annexe conformément au plan comptable général. Ils doivent par ailleurs respecter le plan comptable adapté aux organismes de formation :

- en cas d'activité unique de formation lorsque le chiffre d'affaires est au moins égal à 15 244 € ;
- en cas d'activités multiples quel que soit le chiffre d'affaires.

**IMPORTANT** Les formateurs exerçant plusieurs activités doivent suivre de façon distincte l'activité de formation professionnelle continue.

## II. Nomenclature des comptes

**3605** Le plan comptable spécifique aux organismes de formation complète le plan comptable général par des comptes spécifiques et des annexes supplémentaires.

### A. – ORGANISMES DE FORMATION AYANT LA FORME D'ASSOCIATION

**3606** Les comptes spécifiques aux organismes de formation ayant la forme d'association sont :

- 102 - Fonds associatif sans droit de reprise ;
- 103 - Fonds associatif avec droit de reprise ;
- 1068 - Réserve générale pour fonds de roulement ;
- 41 - Clients, usagers et comptes rattachés.

### B. – ENSEMBLE DES ORGANISMES DE FORMATION

**3607** Les comptes spécifiques à l'ensemble des organismes de formation sont :

Classe 2 :

- 205 - Logiciels à vocation pédagogique
- 2805 - Amortissements des logiciels à vocation pédagogique
- 2156 - Matériel pédagogique
- 28156 - Amortissement du matériel pédagogique

Classe 3 :

- 323 - Autres approvisionnements pédagogiques
- 3923 - Provision pour dépréciation des autres approvisionnements pédagogiques
- 373 - Matériel pédagogique
- 3973 - Provision pour dépréciation du matériel pédagogique

Classe 4 :

- 4011 - Fournisseurs de formation
- 443 - Fonds reçus sur conventions de formation (ressources publiques affectées) et non encore utilisés

Classe 6 :

- 6022 - Achats stockés en matière d'œuvre de formation
- 604 - Achats de prestations de formation
- 604 - Achats en co-traitance
- 604 - Achats en sous-traitance

- 607 - Achats stockés de matériel pédagogique
  - 611 - Achats en sous-traitance
  - 6132 - Locations immobilières liées à la formation
  - 6135 - Locations matériel pédagogique lié à la formation
  - 6226 - Honoraires de formation
  - 6226 - Autres honoraires
  - 6411 - Salaires des formateurs
  - 6411 - Salaires versés aux formateurs permanents
  - 6411 - Salaires versés aux autres formateurs
  - 6411 - Autres salaires
- Compte 7 :
- 706 - Prestations de formation
    - 706 - Conventions de formation (ressources publiques affectées)
    - 706 - Autres conventions de formation
    - 706 - Prestations de formation en co-traitance
    - 706 - Prestations de formation en sous-traitance
    - 706 - Autres
  - 706 - Autres prestations de service
  - 74 - Subventions d'exploitation - Taxe d'apprentissage
    - 74 - Taxe d'apprentissage

### III. Comptes annuels

#### A. – BILAN

**3608 Actif** – La ligne « Autres » de la rubrique « Créances » est subdivisée en :

- « Produits à recevoir sur convention de formation (ressources publiques affectées) » ;
- « Divers ».

**3609 Passif** – La ligne « Dettes fournisseurs et comptes rattachés » est subdivisée en :

- « Dettes fournisseurs de formation » ;
- « Autres dettes fournisseurs et comptes rattachés ».

La ligne « Dettes fiscales et sociales » est subdivisée en :

- « Charges à payer sur conventions de formation (ressources publiques affectées) » ;
- « Divers ».

Par ailleurs, une ligne « Fonds reçus sur conventions de formation (ressources publiques affectées) et non encore utilisés », est insérée au-dessus de la ligne créée « Charges à payer sur convention de formation (ressources publiques affectées) ».

#### B. – COMPTE DE RÉSULTAT

**3610 Charges** – Deux lignes sont ajoutées au-dessus de la ligne « Autres achats et charges externes » :

- « Achats de prestations de formation en co-traitance » ;
- « Achats de prestations de formation en sous-traitance ».

**3611 Produits** – La ligne « production vendue » est subdivisée en :

- « Prestations de formation » :
  - « Conventions de formation (ressources publiques affectées) » ;
  - « Prestations de formation en co-traitance » ;
  - « Prestations de formation en sous-traitance » ;
  - « Autres ».
- « Autre production vendue (biens et services) ».

Lorsque la perception de la taxe d'apprentissage n'a pas pour contrepartie le financement de la formation d'apprentis ou la couverture des dépenses de fonctionnement d'un centre de formation des apprentis, la ligne « Subventions d'exploitation » est subdivisée en :

- « Taxe d'apprentissage » ;
- « Autres subventions d'exploitation ».

## C. – ANNEXE

**3612** Afin de tenir compte des spécificités de la profession de formateur, les informations suivantes d'importance significative doivent être intégrées en annexe aux comptes annuels :

- détail des ressources liées à la formation (Tableau I) ;
- décomposition par finalité des actions de formation (Tableau II) ;
- détail des conventions de ressources publiques affectées (Tableau III) ;
- liste et montant des conventions de sous-traitance.

**TABLEAU I - Ressources de l'organisme**

ORIGINE DES FONDS	MONTANT (N)		MONTANT (N-1)	
	En K€	En %	En K€	En %
<b>I. - RESSOURCES PROVENANT DES ENTREPRISES ET ADMINISTRATION POUR LEURS SALAIRES ET DES PARTICULIERS</b>				
Entreprises				
État, collectivités locales établissements publics				
Entreprises : Via Fongecif, OMA FAF				
Particuliers				
Sous-total I :				
<b>II. - RESSOURCES PROVENANT DES POUVOIRS PUBLICS</b>				
Instances européennes				
État				
Régions				
Autres collectivités territoriales				
Sous-total II :				
<b>III. - AUTRES</b>				
Autres organismes de formation				
Autres ressources				
Sous-total III :				
Total des ressources		100 %		100 %

**TABLEAU II - Décomposition des actions de formation par finalité**

FINALITÉS DES ACTIONS	VOLUMES FINANCIERS			
	N		N-1	
	Montant en K€	%	Montant en K€	%
Diplômantes (1).....				
Perfectionnement professionnel et qualifiant (2).....				
Insertion sociale .....				
Total				
(1) Diplômes nationaux, titres homologués.				
(2) Certificats de branches, certificats d'entreprises, attestations.				

**TABLEAU III - Conventions de ressources publiques affectées**

CONVENTION	MONTANT INITIAL	SUIVI EXÉCUTION		
		Solde au début de l'exercice	Utilisation en cours d'exercice	Solde en fin d'exercice
...				

## IV. Contrôle par un commissaire aux comptes

---

### Sources

C. trav., art. R. 6352-19

**3613** Les prestataires de formation de droit privé doivent **désigner au moins un commissaire aux comptes et un suppléant**, lorsqu'à la fin de l'année ou à la clôture de l'exercice, ils dépassent deux des **trois seuils suivants** :

- 3 salariés (salariés en CDI, même à temps partiel) ;
- 153 000 € de chiffre d'affaires HT ou de ressources ;
- 230 000 € de total du bilan.

**Remarque** Cette obligation cesse lorsque, pendant deux exercices successifs, les chiffres fixés pour deux des trois seuils ne sont pas dépassés.

# Huissiers de justice

## I. Obligations générales

**3614** En principe, les huissiers de justice sont soumis aux dispositions du **plan comptable général**. Toutefois, **certain aménagement** sont prévus.

Quelle que soit la forme juridique de son office, le total du bilan, le montant annuel des produits et services liés à l'activité courante ou le nombre de salariés, l'huissier de justice établit à la clôture de l'exercice des comptes annuels simplifiés (C. com., art. L. 123-16).

Lorsque l'office d'huissier de justice est une personne morale de droit privé non commerçante ayant à la fois une activité économique et un but lucratif, l'huissier de justice établit et publie des comptes annuels conformément aux dispositions des articles L. 612-1 à L. 612-3 et L. 612-5 du code de commerce.

**3615 Compte de dépôt obligatoire** – Les sommes détenues pour le compte de tiers doivent obligatoirement être déposées sur un **compte de « dépôt unique spécialement affecté »**.

**3616 Contrôle des obligations comptables** – Trois types de contrôles des obligations comptables sont exercés :  
 – inspection annuelle de la chambre régionale, réalisée par deux huissiers et une personne qualifiée en comptabilité ;  
 – si la tenue de la comptabilité est assurée par un expert-comptable, production d'une attestation annuelle, adressée à la chambre régionale avant le 31 mars de l'année suivante ;  
 – vérification de la conformité du logiciel de comptabilité par un commissaire aux comptes, qui délivre une attestation (A. 31 mai 2011).

## II. Nomenclature

### ■ Sources

A. 11 mai 2007

**3617** Nous présentons ci-dessous la liste des comptes adaptés à la profession d'huissier de justice.

Classe 1 : comptes de capitaux

- 107000 - Comptes des huissiers de justice associés
- 108000 - Compte de l'huissier de justice
- 108100 - Huissier de justice - compte prélèvements
- 108200 - Huissier de justice - apports (compte permanent)

Classe 4 : comptes de tiers

- 401120 - Fournisseurs liés aux comptes clients
- 419600 - Fonds détenus pour le compte des clients
- 419699 - Clients ouverture informatique
- 419800 - Clients en attente d'imputation
- 419899 - Clients virements interdossiers
- 436200 - Assurance maladie des professions libérales
- 436300 - Caisse de retraite des huissiers de justice - CAVOM
- 436800 - Autres organismes sociaux et de retraite des huissiers de justice
- 455000 - Prélèvements des huissiers de justice associés
- 455100 - Taxe professionnelle des huissiers de justice associés
- 455200 - Charges sociales des huissiers de justice associés
- 455500 - CSG déductible des huissiers de justice associés
- 455600 - Frais divers des huissiers de justice associés
- 467000 - Débours

Classe 5 : comptes financiers

- 542000 - Banques établissements dépositaires autorisés - comptes clients

## Classe 6 : comptes de charges

- 628100 - Cotisations SCT
- 628110 - Cotisations COFRER
- 628120 - Cotisations chambres
- 628121 - Cotisations chambre départementale
- 628122 - Cotisations chambre régionale
- 628200 - Cotisations professionnelles volontaires
- 635400 - Droits d'enregistrement et de timbre propres à l'office
- 644000 - Rémunération des huissiers de justice associés
- 646200 - Cotisations de retraite - CAVOM
- 661100 - Intérêts des emprunts - acquisition de l'office
- 661500 - Intérêts des comptes courants et des dépôts créditeurs

## Classe 7 : comptes de produits

- 706100 - Frais d'actes
- 706200 - Honoraires
- 706800 - Autres produits HT
- 708800 - Débours récupérés sur antérieurs
- 709400 - Débours payés irrécupérables
- 709500 - Honoraires rétrocedés
- 755000 - Quotes-parts de résultat sur opérations faites en commun
- 758000 - Produits divers de gestion courante
- 758100 - Versements du SCT



# Notaires

## I. Obligations générales

**3618** Le plan comptable notarial 1988 s'applique à l'ensemble des études de notaires. Il comprend :

- un modèle de bilan ;
- un modèle de compte de résultat ;
- une annexe ;
- une nomenclature comptable de base et simplifiée (« plan comptable notarial »).

Il ne s'agit là que d'une adaptation aux spécificités de la profession notariale. Les autres dispositions du plan comptable général doivent s'appliquer.

## II. Nomenclature

### ■ Sources

A. 22 juil. 1988 ; A. 6 déc. 2000

**3619** Les tableaux ci-dessous présentent les spécificités du « plan comptable notarial ».

### Classe 1 - Comptes de capitaux

10	16
107 - Comptes des notaires associés	162 - Emprunts auprès des associés
108 - Compte du notaire	

### Classe 2 - Comptes d'immobilisations

20	29
207 - Droit de présentation	2907 - Droit de présentation (provision pour dépréciation)
2071 - Finance de l'office	
2072 - Indemnités payées pour suppression d'office	

### Classe 4 - Comptes de tiers

41	43	44	45	46
414 - Clients à régulariser	4311 - Sécurité sociale - URSSAF - Régime notarial	442 - État - Impôts et taxes recouvrables sur des tiers	455 - Comptes courants des notaires associés	461 - Notaires en concours et en participation
4141 - Clients - Comptes à régulariser	4315 - Sécurité sociale - URSSAF - Régime général	4421 - Enregistrement - Recettes des impôts		462 - Créances sur cessions d'immobilisations
4142 - Clients - Intérêts CDC à répartir sur comptes consignés	4318 - Autres	44211 - Enregistrement		466 - Organismes professionnels
4181 - Clients - Taxes à établir	435 - Sécurité sociale - CRPCEN	44212 - Enregistrement sur états		4661 - Chambre
	4351 - Cotisations sur appointements	4422 - Conservation des hypothèques		4662 - Conseil régional
	4352 - Cotisations sur émoluments et honoraires	4423 - Timbres		4663 - Conseil supérieur du notariat

41	43	44	45	46
	436 - Organismes sociaux et de retraite des notaires	44231 - Timbres mobiles		4664 - Garantie collective et responsabilité civile professionnelle
	4361 - Caisse de retraite des notaires	44232 - Timbres par machine		4668 - Autres
	4362 - Assurance maladie des professions libérales	44233 - Timbres sur états périodiques		
	4363 - Allocations familiales des notaires	4426 - Prélèvement libératoire		
	4368 - Autres organismes sociaux et de retraite des notaires	4428 - Autres droits		
	4372 - SMCEN	4471 - Impôts directs		
	43721 - Mutuelle chirurgicale	44712 - Taxes foncières		
	43722 - Mutuelle maladie	44713 - Autres impôts locaux		
	4377 - Autres organismes sociaux intéressant le personnel	44714 - Taxe sur les véhicules des sociétés		
	43772 - Organismes émetteurs de titres-restaurant	4472 - Taxe d'apprentissage		
	43773 - Organismes collecteurs des fonds de formation professionnelle continue	4473 - Participation des employeurs à la formation professionnelle continue		
	43774 - Organismes collecteurs de la participation à l'effort de construction	4474 - Cotisation pour défaut d'investissement obligatoire dans la construction		
	43775 - Organismes de médecine du travail	4475 - Versement de transport		
	43777 - Organismes d'assurances groupe du personnel	4478 - Autres impôts, taxes et versements assimilés		
	43871 - Indemnités journalières maladie			
	43872 - Indemnités journalières maternité			
	43878 - Autres produits à recevoir			

Le plan comptable général a été aménagé pour prévoir les modalités de comptabilisation, dans la comptabilité de l'employeur collecteur, du prélèvement à la source qui entre en vigueur à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2019 (CGI, article 204 A ; Arrêté du 8 octobre 2018). Le plan comptable notarial de 1988 pourra être aménagé dans la lignée du plan comptable général. Ainsi, dans le plan comptable général le compte 442 est renommé « Contributions, impôts et taxes recouvrés pour le compte de l'État » et les comptes suivants sont insérés :

- « 4421 - Prélèvements à la source (Impôt sur le revenu) » ;
- « 4422 - Prélèvements forfaitaires non libératoires » ;
- « 4423 - Retenues et prélèvements sur les distributions ».

**Classe 5 - Comptes financiers**

54 - Établissements dépositaires autorisés
541 - Valeurs à l'encaissement
5412 - Chèques à encaisser et cartes bancaires
542 - Banques
5421 - CDC - Compte ordinaire
5422 - CDC - Compte consignation

**Classe 6 - Comptes de charges**

61	62	63	64
6162 - Assurance responsabilité civile professionnelle	62811 - Cotisations professionnelles obligatoires de Chambre	63341 - Groupement notarial d'aide au logement - GNAL	6411 - Appointements de base
6167 - Assurances professionnelles complémentaires	62812 - Cotisations professionnelles obligatoires au Conseil régional		64111 - Appointements soumis au régime CRPCEN
6168 - Autres assurances	62813 - Cotisations professionnelles obligatoires au Conseil supérieur du notariat		64112 - Appointements soumis au régime général
61681 - Assurances groupe du personnel	62814 - Cotisations professionnelles obligatoires de garantie collective		64113 - Rémunération des notaires salariés affiliés à la CRPCEN
	62818 - Autres cotisations		64114 - Rémunération des notaires associés en SEL
	6282 - Cotisations professionnelles volontaires		64119 - Indemnités journalières reçues
	6286 - Frais de renseignements		64121 - Congés payés
			64122 - Congés payés remboursés aux confrères
			64126 - Congés acquis au personnel
			64129 - Congés payés reçus des confrères
			644 - Rémunération des notaires associés
			6455 - Cotisations à la CRPCEN
			64551 - sur appointements
			64552 - sur émoluments et honoraires
			64558 - sur émoluments et honoraires acquis des confrères
			64559 - sur émoluments et honoraires acquis aux confrères
			6456 - Charges sociales sur congés acquis au personnel
			646 - Cotisations sociales personnelles du notaire ou des notaires associés

61	62	63	64
			6461 - de retraite
			6462 - de maladie
			6463 - d'allocations familiales
			6464 - CSG déductible
			6468 - Autres
			64711 - Remboursement des titres de transport
			64712 - Titres-restaurant
			64173 - Chèques-vacances
			64178 - Autres

### Classe 7 - Comptes de produits

706	708	709	763
706 - Émoluments et honoraires	70851 - Remboursements de cotisations sur émoluments remis	70961 - Remises sur émoluments fixes	7632 - Intérêts des comptes bancaires
7061 - Émoluments fixes, gradués et de formalités	70854 - Remboursements de frais (art. 34 du tarif)	70962 - Remises sur émoluments proportionnels	
70611 - Actes	70856 - Remboursements de frais de renseignements	709621 - partielles clients	
70612 - Formalités	70858 - Autres	709622 - totales clients	
70618 - Autres	7086 - Prestations banque de données immobilières	70964 - Remises sur honoraires	
7062 - Émoluments proportionnels			
7064 - Honoraires			
7068 - Emoluments et honoraires acquis des confrères			
7069 - Emoluments et honoraires acquis aux confrères			

## III. Comptes annuels

### A. – BILAN

**3620** Le modèle de bilan applicable à la profession de notaires fait apparaître plusieurs spécificités :

➤ À l'actif, les postes :

- Créanciers notaires en concours et en participation ;
- Établissements dépositaires autorisés ;
- A déduire : fonds détenus pour le compte de tiers (clients crédeurs).

➤ Au passif, les postes :

- Comptes des notaires associés (uniquement en cas d'exercice sous forme sociétaire) ;
- Emprunts auprès des associés (uniquement en cas d'exercice sous forme sociétaire) ;
- Dettes notaires en concours et en participation.

## B. – COMPTE DE RÉSULTAT

**3621** Le compte de résultat permet de distinguer les différents éléments composant le chiffre d'affaires de l'étude et les différentes cotisations sociales et professionnelles. Il ne présente pas de spécificités particulières.

## C. – ANNEXE

**3622** L'annexe des études notariales se structure de la façon suivante :

- règles et méthodes comptables ;
- compléments d'informations relatifs au bilan et compte de résultat ;
- autres éléments d'information.

## IV. Contrôles spécifiques

### ■ Sources

A. 27 janv. 2006 ; D. n° 74-737, 12 août 1974

**3623 Attestation de conformité des logiciels de comptabilité** – Tout logiciel de comptabilité d'un office de notaire doit faire l'objet, par un commissaire aux comptes, d'une attestation de sa conformité. Cette attestation doit intervenir préalablement à la mise en service dans l'office d'un logiciel initial ou modifié. La vérification effectuée par le commissaire aux comptes doit porter sur l'ensemble de la comptabilité notariale, y compris celle des activités accessoires, la taxe des actes ainsi que tous les modules du logiciel, dès lors qu'ils génèrent des écritures comptables.

À la suite de l'examen de conformité, le commissaire aux comptes établit un rapport dans lequel il atteste ou non de la conformité du logiciel examiné. Cette attestation est délivrée pour une durée de 3 ans, sous réserve de la non modification du logiciel dans ce délai.

Le commissaire aux comptes remet son rapport au Conseil supérieur du notariat, qui centralise les rapports et dresse la liste des logiciels qui ont fait l'objet d'une attestation de conformité.

Lorsque le commissaire aux comptes a attesté de la conformité du logiciel, le Conseil supérieur du notariat délivre un récépissé de dépôt de ce rapport et des pièces qui lui sont jointes. Ce récépissé est notifié au concepteur du logiciel, qui doit en remettre une copie au notaire qui doit la conserver.

**Remarque** Lors des inspections des offices notariaux (voir ci-dessous), les inspecteurs ont l'obligation de vérifier que le logiciel utilisé dans l'office notarial correspond à celui qui a fait l'objet du récépissé de dépôt et qui figure sur la liste des logiciels de comptabilité qui ont fait l'objet d'une attestation de conformité, établie et diffusée par le Conseil supérieur du notariat.

**3624 Inspection des études de notaires** – Des inspections sont organisées par les chambres, les conseils régionaux et le Conseil supérieur du notariat, à la diligence de leur président. Ces inspections concernent l'ensemble de l'activité professionnelle du notaire inspecté et portent notamment sur la comptabilité, l'organisation et le fonctionnement des études.

Ces interventions sont réalisées par des notaires ou anciens notaires, choisis en dehors du département, et par des experts-comptables ou commissaires aux comptes, ou toute personne présentant des garanties de compétence et de moralité nécessaires.

**3625** Les inspecteurs ont les droits de recherche, de communication et de vérification les plus étendus sur les minutes, répertoires, registres, titres, valeurs, espèces, comptes bancaires ou postaux, pièces comptables, documents de toute nature dont ils jugent la représentation utile à leur mission.

**En pratique** Le notaire inspecté doit déférer aux demandes des inspecteurs. Le personnel de l'étude inspectée doit répondre aux questions qui lui sont posées par les inspecteurs et doit leur fournir toutes informations utiles à l'accomplissement de leur mission.



# Autres professions

## I. Administrateurs judiciaires

**3626** Les administrateurs judiciaires et les mandataires judiciaires doivent tenir une **comptabilité spéciale, arrêtée deux fois par an, au 30 juin et au 31 décembre**. Dans ce cadre, ils doivent ouvrir un compte pour chaque mandat reçu, afin d'enregistrer l'ensemble des mouvements concernant ce mandat et les opérations liées.

**3627** La comptabilité spéciale des administrateurs judiciaires et des mandataires judiciaires est tenue en partie double. Elle comprend obligatoirement un livre-journal, des journaux auxiliaires, un grand-livre, des grands-livres auxiliaires des comptes individuels ouverts pour chaque mandat, une balance, un recueil des états périodiques et des reçus pour les versements d'espèces.

Les journaux auxiliaires sont tenus par **ordre chronologique** et indiquent pour chaque opération :

- la date ;
- le nom de l'affaire ;
- le libellé de l'opération ;
- son montant.

**3628 Répertoire** – Chaque mandat, judiciaire ou amiable, reçu par l'administrateur judiciaire ou le mandataire judiciaire, est inscrit par ordre chronologique d'arrivée à l'étude sur un répertoire mentionnant notamment :

- le numéro d'ordre ;
- le nom de la juridiction mandante ou la qualité du mandant ;
- la date de la décision de désignation ;
- le nom de l'affaire ;
- la nature de la mission ;
- l'identification des établissements financiers auprès desquels les fonds sont déposés ;
- la date et les modalités de l'achèvement de la mission.

**3629 États trimestriels** – Des états sont établis chaque trimestre par les administrateurs judiciaires et les mandataires judiciaires pour tous les mandats n'ayant pas fait l'objet d'une reddition des comptes. Ces états mentionnent pour chaque mandat :

- le numéro de l'affaire au répertoire ;
- le nom de celle-ci ;
- le nom de la juridiction mandante ou la qualité du mandant ;
- la date de la décision de désignation ;
- la nature de la mission concernée ;
- les mouvements comptables enregistrés pour l'affaire depuis l'origine ;
- les mouvements et le solde par compte ouvert à la Caisse des dépôts et consignations et dans d'autres établissements financiers ;
- l'ensemble des fonds, effets, titres ou valeurs appartenant à autrui et, le cas échéant, les espèces disponibles aux mains du professionnel.

L'administrateur judiciaire ou le mandataire judiciaire doit adresser ces états **dans les 15 jours qui suivent l'achèvement du trimestre** au greffe du tribunal de commerce et, s'il y a lieu, du tribunal de grande instance, ainsi qu'au procureur de la République près le tribunal de grande instance dans le ressort duquel il a son domicile professionnel, pour l'ensemble de ses mandats.

**3630 Fonds détenus** – À tout moment, le total des sommes dont l'administrateur judiciaire ou le mandataire judiciaire est comptable au titre d'un mandat doit être couvert par les fonds, effets, titres et autres valeurs appartenant à autrui déposés sur les comptes ouverts à la Caisse des dépôts et consignations et dans d'autres établissements financiers, et par les espèces en caisse.

Les fonds détenus au titre d'un mandat **ne peuvent en aucun cas être utilisés au bénéfice d'un autre mandat**.

**En pratique** Les sommes disponibles déposées sur les comptes bancaires ouverts au nom du débiteur ayant fait l'objet d'un jugement arrêtant un plan de cession doivent être versées à la Caisse des dépôts et consignations dans les quinze jours du prononcé de ce jugement. Ces comptes bancaires peuvent néanmoins continuer à fonctionner pour la couverture des effets ou moyens de paiement émis avant la date du jugement.

**3631** Lorsqu'un administrateur ou un mandataire judiciaire dépose des fonds à la Caisse des dépôts et consignations sur un compte global rémunéré, il fait apparaître une fois par trimestre et à la fin de sa mission, en comptabilité spéciale ainsi que sur les états trimestriels, les sommes provenant des intérêts produits au profit de chaque entreprise. Ces sommes sont calculées au prorata des soldes moyens de chaque entreprise tels qu'ils apparaissent dans la comptabilité spéciale.

**3632 Reçus** – Un reçu numéroté est délivré pour toute remise de fonds en espèces. La série des numéros est **ininterrompue**, les reçus doivent être utilisés dans l'ordre numérique. Chaque reçu mentionne le nom et l'adresse du mandataire de justice, la date de la recette, son montant en lettres et en chiffres, le nom et l'adresse de la partie versante, le nom de l'affaire à laquelle ce règlement s'applique et la cause de celui-ci.

**Remarque** S'il s'agit d'une recette en espèces, le numéro du reçu est indiqué au regard de celle-ci dans une colonne du livre-journal réservée à cet effet.

**3633 Contrôle du commissaire aux comptes** – La comptabilité spéciale de chaque administrateur judiciaire et de chaque mandataire judiciaire fait l'objet d'un contrôle effectué par un commissaire aux comptes. Concernant les modalités de désignation de ce professionnel, le mandataire de justice avise par lettre recommandée avec demande d'avis de réception le commissaire aux comptes choisi qui donne sa réponse dans les mêmes formes. L'administrateur judiciaire et le mandataire judiciaire désignent un commissaire aux comptes suppléant.

**3634** Le commissaire aux comptes informe le magistrat inspecteur régional, le magistrat coordonnateur et le président du Conseil national, des anomalies ou irrégularités, affectant ou non la représentation des fonds, dont il a connaissance au cours de l'exécution de sa mission. Il révèle les faits délictueux dont il a connaissance aux procureurs de la République près les tribunaux de grande instance dans le ressort desquels le mandataire de justice a son domicile professionnel et, le cas échéant, son ou ses bureaux annexes.

Le commissaire aux comptes fait parvenir, **avant le 15 mars et le 15 septembre** de chaque année, au magistrat inspecteur régional, au magistrat coordonnateur, au procureur de la République près le tribunal de grande instance dans le ressort duquel le mandataire de justice a son domicile professionnel ou un bureau annexe et au président du conseil national, une attestation de vérification de la comptabilité spéciale du mandataire de justice intéressé.

Cette **attestation** indique le montant des fonds, effets, titres et autres valeurs détenus par catégorie de mission et par établissement de crédit et mentionne toute anomalie ou irrégularité constatée.

## II. Commissaires aux comptes

### ■ Sources

C. com., art. R. 823-10

**3635** Les commissaires aux comptes doivent établir une **comptabilité spéciale de l'ensemble des rémunérations**. Cette comptabilité doit faire ressortir pour chaque personne ou entité contrôlée le montant des sommes reçues en distinguant :

- les honoraires ;
- le remboursement des frais de déplacement et de séjour ;
- la rémunération pour les activités professionnelles à l'étranger.



# Dispositions spécifiques à certaines formes juridiques

### Sociétés civiles de moyens<sup>6</sup>

I. Définition générale .....	3636	III. Cas pratique .....	3640
II. Obligations comptables .....	3637		

### Autres formes juridiques et modalités d'exercice

I. Sociétés sans structure juridique.....	3654	IV. Autres formes juridiques et modalités d'exercice de l'activité.....	3661
II. Sociétés civiles.....	3655		
III. Convention de partage de frais.....	3659		

# Sociétés civiles de moyens

## I. Définition générale

**3636** La société civile de moyens (SCM) permet la mise en commun de moyens en vue de faciliter l'activité des professionnels libéraux, sans que la société puisse elle-même exercer cette activité. Pour plus de détails sur les aspects juridiques et fiscaux, V. **3073**.

## II. Obligations comptables

### A. – OBLIGATIONS LIÉES À LA DÉTERMINATION D'UN RÉSULTAT SELON LES RÈGLES DES BÉNÉFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

#### ■ Sources

CGI, art. 302 septies A bis et art. 302 septies A ter A ; BOI-BNC-SECT-70-20, § 350, 25 nov. 2013

**3637** Les SCM relèvent de plein droit du régime simplifié d'imposition des bénéfices réels. Ce régime leur est applicable quelle que soit l'importance de leurs recettes et leur permet de tenir une comptabilité super-simplifiée. Elles peuvent, toutefois, renoncer à l'application du régime simplifié et opter pour l'imposition d'après leur bénéfice réel dans les conditions de droit commun.

### B. – OBLIGATIONS LIÉES À LA DÉTERMINATION D'UN RÉSULTAT SELON LES RÈGLES DES BÉNÉFICES NON COMMERCIAUX

#### ■ Sources

CGI, art. 99

**3638** Les SCM qui comprennent exclusivement des associés exerçant une activité dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux sont dispensées des obligations comptables liées à la détermination d'un résultat selon les règles des bénéfices industriels et commerciaux.

Pour la détermination du résultat selon les règles des bénéfices non commerciaux, les SCM sont **tenues aux obligations comptables qui incombent aux professionnels relevant du régime de la déclaration contrôlée**.

Ainsi, les SCM doivent tenir :

- un livre-journal, servi au jour le jour, et présentant le détail journalier de leurs recettes et de leurs dépenses professionnelles ;
- un document, appuyé des pièces justificatives correspondantes, comportant la date d'acquisition ou de création et le prix de revient des éléments d'actif affectés à l'exercice de leur activité, le montant des amortissements effectués sur ces éléments ainsi qu'éventuellement le prix et la date de cession de ces mêmes éléments.

### C. – CONSÉQUENCES POUR LA DÉCLARATION N° 2035

**3639 Inscription des parts de SCM sur le registre des immobilisations et amortissements des associés** – Les parts détenues par un professionnel dans une SCM doivent être inscrites au registre des immobilisations et amortissements tenu dans le cadre de l'établissement de sa déclaration n° 2035.

**IMPORTANT** La mention de l'appartenance à une SCM doit par ailleurs être indiquée en page 1 de la déclaration n° 2035.

### III. Cas pratique

**3640** Deux associés, exerçant une activité soumis à TVA, créent la SCM « Durand-Dupont » au 01/01/N, les apports suivants sont faits à la société :

Apports en numéraire (entièrement libérés) :

- M. Durand 600 €
- M. Dupont 400 €

Le capital social est fixé à la somme de 1 000 €. Il est divisé en parts sociales de 10 € numérotées de 1 à 100 et attribuées aux associés dans la proportion de leurs apports respectifs :

- M. Durand 60 parts numérotées de 1 à 60
- M. Dupont 40 parts numérotées de 61 à 100

Total des parts 100, numérotées de 1 à 100

La clef de répartition des charges pour l'exercice N est la suivante :

- M. Durand 60 %
- M. Dupont 40 %

#### Constitution de la SCM : versement du capital

Compte	Libellé	Débit	Crédit
512	Banque	600	
512	Banque	400	
1013	Capital		1 000

**3641** Du 01/01 au 31/12/N la SCM effectue les opérations suivantes :

- Appel de fonds (pour couvrir les charges) :

- M. Durand : 10 000 € HT / 12 000 € TTC
- M. Dupont : 7 600 € HT / 9 120 € TTC
- Total : 17 600 € HT / 21 120 € TTC

#### Appel de fonds N

Compte	Libellé	Débit	Crédit
512	Banque	12 000	
512	Banque	9 120	
457010	C/C Durand		10 000
457020	C/C Dupont		7 600
4457	TVA collectée		3 520

- Charges N :

- fournitures de bureau : 2 300 € HT / 2 760 € TTC
- loyers : 9 000 € HT / 10 800 € TTC
- leasing : 4 600 € HT / 5 520 € TTC
- documentation : 2 300 € HT / 2 760 € TTC
- soit un total de charges N de : 18 200 € HT / 21 840 € TTC
- Achat d'immobilisations : 13 500 € HT / 16 200 € TTC
- Dotation aux amortissements au 31/12/N : 2 700 €
- Emprunt pour l'achat des ordinateurs : 13 500 €

**En pratique** Les SCM, assujetties à la TVA, doivent facturer et acquitter la TVA sur le montant des participations au remboursement de frais versé par leurs membres. En contrepartie, elles peuvent déduire ou obtenir le remboursement de la taxe figurant sur les factures établies à leur nom par les fournisseurs de biens ou de services. Sur les cas d'assujettissement ou d'exonération à la TVA des SCM, v. **1701**.

## A. – 1<sup>re</sup> HYPOTHÈSE : PAS DE RÉPARTITION DE LA DOTATION AUX AMORTISSEMENTS ENTRE LES ASSOCIÉS

### 1° Détermination du résultat de la SCM au 31/12/N

#### a) Quote-part des dépenses réglées par la SCM et réparties entre les associés

**3642** La répartition des dépenses est la suivante :

- M. Durand :  $18\,200 \times 60\% = 10\,920$
- M. Dupont :  $18\,200 \times 40\% = 7\,280$

457010 - C/C M. Durand	
Débit	Crédit
10 920 (QP charges)	10 000 (apports)
	Solde 920

**Remarque** M. Durand aurait dû verser à la SCM la somme de 10 920 €, il a une insuffisance d'apport de 920 €. Cette somme sera imputée sur la déclaration n° 2035 de M. Durand, ligne 36 au poste « Divers à réintégrer », compte 874150.

457020 - C/C M. Dupont	
Débit	Crédit
7 280 (QP charges)	7 600 (apports)
Solde 320	

**Remarque** L'avance excédentaire de 320 € de M. Dupont, correspond à une avance sur les dépenses à régler sur l'exercice suivant. En l'occurrence, elle ne doit pas être prise en compte dans la détermination du résultat de la SCM.

Les dépenses payées par la SCM et effectivement remboursées par les associés pour 18 200 € seront reportées :

- dans le cadre V de la déclaration n° 2036 (double ventilation par nature de dépenses et par associé) ;
- sur les déclarations n° 2035 de chacun des associés.

**3643** La répartition des charges et l'insuffisance de règlement sont comptabilisées dans les comptes de la SCM de la façon suivante :

#### Répartition des charges au 31/12/N

Compte	Libellé	Débit	Crédit
761010	QP charges payées Durand		10 920
761020	QP charges payées Dupont		7 280
457010	C/C Durand	10 920	
457020	C/C Dupont	7 280	

#### Insuffisance de règlement

Compte	Libellé	Débit	Crédit
4685	Créditeurs et débiteurs divers		920
761999	Insuffisance de règlement Durand	920	

#### b) Compte de résultat au 31/12/N

**3644** Le compte de résultat de la SCM pour l'exercice N se présente comme suit :

#### Période du 1/01/N au 31/12/N

RECETTES	
Honoraires	
Débours	

RECETTES	
Honoraires rétrocedés	
<b>Honoraires nets</b>	
Gains divers	17 280
Produits financiers	
<b>Total produits</b>	<b>17 280</b>
CHARGES	
Frais de personnel	
Impôts et taxes	
Loyers et charges locatives Location de matériel et de mobilier	13 600
Transports et déplacements	
Charges sociales personnelles	
Frais divers de gestion	4 600
Frais financiers	
Pertes diverses	
<b>Total charges</b>	<b>18 200</b>
Pertes et profits	
RÉSULTAT	
Résultat	- 920
Dotation aux amortissements	- 2 700
<b>Résultat comptable</b>	<b>- 3 620</b>

### c) Résultat fiscal N

**3645** Les données sont les suivantes :

Charges :

- charges réparties entre les associés : 18 200 €

- dotation aux amortissements : 2 700 €

- Total : 20 900 €

Produits :

- remboursement des associés  $10\,000 + 7\,280 = 17\,280$

Le déficit de la SCM s'élève à :  $17\,280 - 20\,900 = - 3\,620$  €

- quote-part de déficit revenant à M. Durand =  $- 3\,620 \times 60\% = - 2\,172$  € \*

- quote-part de déficit revenant à M. Dupont =  $- 3\,620 \times 40\% = - 1\,448$  € \*

\* (ligne 44 de la déclaration n° 2035 au poste « déficit Sté civile de moyens », compte 875000)

Pour la détermination du résultat de l'année N+1, le remboursement de M. Durand de la somme de 920 €, entraînera une augmentation du résultat de la SCM d'égal montant. Cette somme sera alors imputée sur la déclaration n° 2035 à la ligne « Divers à déduire ».

## 2° Ouverture de l'exercice N+1

**3646 Affectation du résultat** - L'affectation du résultat et le traitement de l'insuffisance en N+1 se comptabilisent de la façon suivante :

### Affectation du résultat N

Compte	Libellé	Débit	Crédit
880	Résultat en instance d'affectation		3 620
1041	Quote-part réserve déficit associés	2 172	
1041	Quote-part réserve déficit associés	1 448	

**Traitement de l'insuffisance N en N+1**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
761999	Insuffisance de règlement Durand N		920
4685	Créditeurs et débiteurs divers	920	

**3647 Données N+1** Du 01/01 au 31/12/N+1, la SCM effectue les opérations suivantes :

Appel de fonds (pour couvrir les charges N+1) :

- M. Durand : 3 600 € HT / 4 320 € TTC

- M. Dupont : 2 400 € HT / 2 880 € TTC

- Total : 6 000 € HT / 7 200 € TTC

Avances totales reçues des associés en N+1 :

- M. Durand : 3 600 + 920 = 4 520 € HT (M. Durand règle en N+1 l'insuffisance de 920 € de N)

- M. Dupont : 2 400 - 320 = 2 080 € HT (Règlement N+1 après déduction de l'avance de 320 € de N)

- Total : 6 600 € HT

Dépenses effectivement payées par la SCM en N+1 :

- total des charges 6 000 € HT / 7 200 € TTC

Dotation aux amortissements au 31/12/N+1 : 2 700 €

**Appel de fonds N+1**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
457010	C/C Durand		4 520
457020	C/C Dupont		2 080
4457	TVA collectée		1 320
512	Banque	5 424	
512	Banque	2 496	

**3648 Répartition des dépenses entre associés** - Quote-part des dépenses payées par la SCM en N+1 :

- M. Durand : 6 000 x 60 % = 3 600 €

- M. Dupont : 6 000 x 40 % = 2 400 €

**Répartition des charges au 31/12/N+1**

Compte	Libellé	Débit	Crédit
761010	QP charges payées Durand		3 600
761020	QP charges payées Dupont		2 400
457010	C/C Durand	3 600	
457020	C/C Dupont	2 400	

Impact sur les comptes courants des associés :

457010 - C/C M. Durand	
Débit	Crédit
920 RAN	4 520 (apports)
3 600 (charges)	
<b>Total 4 520</b>	<b>Total 4 520</b>
457020 - C/C M. Dupont	
Débit	Crédit
	320 RAN
2 400 (charges)	2 080 (apports)
<b>Total 2 400</b>	<b>Total 2 400</b>

**3649 Détermination du résultat fiscal N+1** La SCM présente un déficit.

Charges :

- charges réparties entre les associés : 6 000 €
- dotation aux amortissements : 2 700 €
- Total : 8 700 €

Produits :

- remboursements des associés 4 520 + 2 400 = 6 920 €

Déficit SCM : 6 920 - 8 700 = - 1 780 €

- quote-part de déficit revenant à l'associé M. Durand : -1 780 x 60 % = - 1 068 €

- quote-part de déficit revenant à l'associé M. Dupont : -1 780 x 40 % = - 712 €

**3650 Compte de résultat** - Le compte de résultat de la SCM pour l'exercice N+1 se présente comme suit :**Période du 1/01/N+1 au 31/12/N+1**

RECETTES	
Honoraires	
Débours	
Honoraires rétrocedés	
<b>Honoraires nets</b>	
Gains divers	6 920
Produits financiers	
<b>Total produits</b>	<b>6 920</b>
<b>CHARGES</b>	
Frais de personnel	
Impôts et taxes	
Loyers et charges locatives Location de matériel et de mobilier	6 000
Transports et déplacements	
Charges sociales personnelles	
Frais divers de gestion	
Frais financiers	
Pertes diverses	
<b>Total charges</b>	<b>6 000</b>
Pertes et profits	
<b>RÉSULTAT</b>	
Résultat	920
Dotation aux amortissements	- 2 700
<b>Résultat comptable</b>	<b>- 1 780</b>

## B. – 2ÈME HYPOTHÈSE : RÉPARTITION DE LA DOTATION AUX AMORTISSEMENTS ENTRE LES ASSOCIÉS

### 1° Quote-part des dépenses réglées par la SCM et réparties entre les associés

**3651 Rappel des données N** - Rappel des données N :

- dépenses engagées par la SCM (hors dotation aux amortissements) : 18 200 € HT



- dotation aux amortissements : 2 700 € HT
- Total : 20 900 € HT

**3652** M. Durand :  $20\,900 \times 60\% = 12\,540$

M. Dupont :  $20\,900 \times 40\% = 8\,360$

457010 - C/C M. Durand	
Débit	Crédit
12 540 (quote-part charges)	10 000 (apports)
	<b>Solde 2 540</b>
457020 - C/C M. Dupont	
Débit	Crédit
8 360 (quote-part charges)	7 600 (apports)
	<b>Solde 760</b>

## 2° Résultat de la SCM

**3653** Détermination du résultat de la SCM :

Charges :

- charges réparties entre les associés : 18 200 €
- dotation aux amortissements : 2 700 €
- Total : 20 900 €

Produits :

- remboursement des associés :  $10\,000 + 7\,600 = 17\,600$  €

Le déficit de la SCM s'élève à :  $17\,600 - 20\,900 = - 3\,300$  €

- quote-part du déficit M. Durand =  $- 3\,300 \times 60\% = - 1\,980$  \*

- quote-part du déficit M. Dupont =  $- 3\,300 \times 40\% = - 1\,320$  \*

\* (ligne 44 de la déclaration n° 2035, compte 874150)

**En pratique** Sur la déclaration 2035 de M. Durand :

- la somme totale de 12 540 € doit être ventilée dans les rubriques de la déclaration n° 2035 (la quote-part de l'amortissement dans le compte 874110) ;
- la somme de 2 540 € doit être réintégrée sur la ligne 36 de la déclaration n° 2035 au poste « divers à réintégrer », compte 874150 ;
- la somme de 1 980 € doit être reportée sur la ligne 44 de la déclaration n° 2035 au poste « déficit Sté civile de moyens », compte 875000.

La logique est identique pour la déclaration de M. Dupont.



# Autres formes juridiques et modalités d'exercice

## I. Sociétés sans structure juridique

**3654** En l'absence de structure juridique, la société civile créée de fait, l'association d'avocats, la convention d'exercice conjoint, n'ont d'autres obligations comptables que celles **prévues dans leur règlement intérieur**. Faute de règlement intérieur, leurs obligations comptables sont limitées à leurs **obligations fiscales**.

## II. Sociétés civiles

### A. – RÉGLEMENTATION PARTICULIÈRE POUR LES SOCIÉTÉS CIVILES D'UNE CERTAINE TAILLE

#### ■ Sources

C. com., art. R. 612-1, art. L. 612-1, art. R. 612-2, art. L. 123-12 à L. 123-23 et art. R. 123-172 à R. 123-199

**3655** Sont considérées comme ayant une certaine taille, les sociétés civiles qui dépassent à la clôture d'un exercice **deux des trois critères suivants** :

- total du bilan : 1 550 000 € ;
- chiffre d'affaires ou ressources hors taxes : 3 100 000 € (ventes de services liés à l'activité courante) ;
- effectif salarié moyen : 50 personnes (les salariés retenus sont ceux liés par un contrat de travail à durée indéterminée).

**3656** Ces sociétés civiles d'une certaine taille, dès lors qu'elles ont une activité économique, doivent établir **chaque année** :

- des comptes annuels ;
- un rapport de gestion ;
- un rapport sur les conventions réglementées intervenues directement ou par personne interposée entre la société et l'un de ses gérants ou une personne morale interposée. Les conventions passées, par exemple, entre la société et une autre personne morale dont un gérant est simultanément administrateur ou assure un rôle de mandataire social de ladite personne morale doivent également être mentionnées dans le rapport sur les conventions réglementées (C. com, art. L. 612-5).

Ces comptes annuels qui comprennent un bilan, un compte de résultat et une annexe doivent être établis **selon les principes et méthodes définis au Code du Commerce (comptabilité créances-dettes)**.

Ces sociétés civiles sont également tenues de nommer au moins un commissaire aux comptes et un suppléant.

### B. – SOCIÉTÉS CIVILES N'AYANT PAS DÉPASSÉ LES SEUILS

#### ■ Sources

C. civ., art. 1856

**3657** Dans ces sociétés, les gérants doivent rendre compte aux associés de leur gestion au moyen d'un rapport sur l'activité de la société appelé « **reddition de comptes** », ce rapport comprenant l'indication des résultats réalisés ou prévus.

Cette reddition de comptes n'est pas soumise expressément aux principes et règles du Code de Commerce. Toutefois, le bénéfice ne peut être déterminé et justifié que par la **tenue d'une comptabilité probante et sincère** : les statuts, qui organisent librement la comptabilité, peuvent préciser que le gérant doit présenter des comptes annuels à l'assemblée, ce qui suppose la tenue d'une comptabilité.

**3658** La tenue des comptes doit avoir pour finalité de permettre :

- la reddition de comptes qui fixe les droits de chaque associé ;
- la détermination du résultat imposable des membres de la société.

En principe, la reddition de comptes doit avoir priorité sur la déclaration du résultat fiscal, ce dernier devant être déterminé de manière extra-comptable à partir du résultat social lorsqu'il est différent.

### III. Convention de partage de frais

#### A. – GROUPEMENT NE RELEVANT PAS DU RÉGIME DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

**3659** Ce groupement ne présente pas les caractéristiques d'une société de fait. Il est recommandé d'ouvrir un compte bancaire spécifique au groupement.

Une comptabilité des frais propres au groupement sera tenue avec enregistrement des versements effectués par les associés sur le compte bancaire commun et des dépenses communes payées via ce compte bancaire commun.

Par ailleurs, chaque partie constate dans ses écritures comptables professionnelles individuelles les versements qu'elle effectue au groupement.

À la fin de l'année civile ou en fin d'exercice fiscal, un état détaillé des frais imputables à chaque membre est établi. La quote-part des frais qui revient à chaque membre doit être ventilée, entre les différentes rubriques de dépenses de la déclaration des revenus professionnels de chacun (V. **3562**).

#### B. – GROUPEMENT RELEVANT DU RÉGIME DES SOCIÉTÉS DE PERSONNES

**3660** L'organisation de la comptabilité doit permettre de satisfaire aux obligations fiscales applicables en matière de détermination des bénéfices et en matière de TVA, en cas d'assujettissement.

### IV. Autres formes juridiques et modalités d'exercice de l'activité

**3661** Les principales formes d'exercice de l'activité libérale sont listées ci-après. Pour des développements juridiques et fiscaux sur ces modalités d'exercice, le professionnel pourra se référer à la section « Sociétés et groupements d'exercice » de la section « Modes d'exercice de l'activité » (V. **(Sociétés et groupements d'exercice)**). Les principales formes d'exercice de l'activité libérale sont les suivantes :

- Sociétés civiles professionnelles (SCP) ;
- Contrat de collaboration ;
- Conventions d'exercice conjoint ;
- Société créée de fait ;
- Société en participation d'exercice libéral ;
- EURL/SELARL ;
- EIRL (Entreprise Individuelle à Responsabilité Limitée) ;
- Association d'avocats ;
- Sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires (SISA) ;
- Sociétés d'exercice libéral ;
- Sociétés de participations financières de professions libérales (SPFPL) ;
- Sociétés pluri-professionnelles d'exercice (SPE).

# Index alphabétique

## A

### AARPI

**Association d'avocats à responsabilité professionnelle individuelle** (JURIDIQUE), 3289

### Abandon

**De clientèle ou d'activité** (BNC)

- Exclusion du régime d'exonération des transmissions complètes d'activités, 720
- Moins-value, 596

### De créances

- Assujettissement (TVA), 1246, 1287
- Déduction de la perte (BNC), 332

**De poste** (SOCIAL), 2869

### Abattement

**Cession de parts sociales** (Droits d'enregistrement), 2134

**Produit de la propriété industrielle**, 1089

**Médecins conventionnés du secteur 1** (BNC)

- Abattement du groupe III, 954 et s.
- Abattement de 3 %, 961
- Non cumul des abattements conventionnels et de la dispense de majoration, 967

**Sur le bénéficiaire** (BNC)

- Création d'activité en ZFU, 1166
- Création d'activité en ZRR, 1197
- Jeunes artistes de la création plastique, 1070 et s.
- Jeunes entreprises innovantes, 1221 et s.
- Professionnels implantés dans les DOM, 1209 et s.

**Sur les recettes** (BNC)

- Régime micro BNC, 35
- Déduction forfaitaire de 2 % des médecins conventionnés secteur I, 950

### Valeur locative

- Associés de SCM (CFE), 1863, 3103
- Cadastre (Impôts locaux), 1833 et s.
- Détermination (CFE), 1924
- Mise à jour en cas de changement de la destination d'un local d'habitation (JURIDIQUE), 3048
- Plancher (CFE), 1925
- Professionnels exerçant en clinique (CFE), 1920

### Abondement

**Plan d'épargne salariale** (SOCIAL), 2721

**Taux du forfait social** (BNC), 160

**Limite de déduction** (BNC), 185

### Abonnements

**Électricité et gaz** (BNC, Déduction), 225 et s.

**Revue professionnelle** (BNC, Déduction), 296

**Téléphone** (BNC, Déduction), 298

### Abus de droit

**Définition** (Contrôle fiscal), 2267

**Comité de l'abus de droit** (Contrôle fiscal), 2272

**Achat** (BNC)

**Éléments actifs**

- Clientèle, 465, 493
- Matériel, 434, 461 et s.
- Parts sociales, 434, 437, 438 et s.

**Fournitures et produits nécessaires à l'activité**, 154 et s.

**Acquisitions intracommunautaires** (TVA), 1722 et s.

### Acomptes

**CFE**, 1956 et s.

**CVAE**, 2006 et s.

**Recettes** (BNC), 85

**Salaires** (BNC, Déduction), 157

**Taxe sur les salaires**, 2090

**TVA**, 1499 et s.

### Acte

(V. **Frais d'actes et contentieux**)

### Actif

**Immobilisé** (BNC), 432 et s.

**Plus-values sur éléments d'actifs**, 565 et s.

### Actions

**Patrimoine professionnel** (BNC)

- Acquisition à titre gratuit, 507
- Inscription à l'actif, 437

**Revenus** (BNC), 123

### Activité

**Agricole accessoire**

- Recettes (BNC), 96 et s.

**Commerciale accessoire**

- Recettes (BNC), 94 et s.

**Bénévole**

- Déduction des dépenses engagées (BNC), 136

### Acupuncteur

- Exonération (TVA), 1670

### Adhésion (Association agréée)

**Associés SCM** (JURIDIQUE), 3415

**Sociétés** (JURIDIQUE), 3404

**Statut de l'adhérent** (JURIDIQUE), 3407

### Administrateur et mandataire judiciaire

**Avances sur frais de procédure** (BNC, Recettes), 77

**Comptabilité**, 3626 et s.

**Sommes versées au prédécesseur** (BNC), 599

**Rôle** (Redressement judiciaire), 3066

### Affiliation aux régimes sociaux

**Conjoint** (SOCIAL), 2387

**Pluriactivité**, 2376

**Procédure**, 2383 et s.

**Affranchissement****Débours des huissiers** (TVA), 1623**Frais de correspondance**

- Déduction (BNC), 298

- Base d'imposition (TVA), 1279

**Agencements et installations****Amortissement** (BNC), 517**Composants** (BNC), 471**Taux d'amortissement** (BNC), 516**Agents commerciaux****Début d'activité** (Formalités), 1574**Indemnité de rupture** (Plus-values), 601**Régime fiscal**

- règles fiscales particulières (BNC), 1104 et s.

- règles applicables aux commissions (TVA), 1649 et s.

**Agents généraux d'assurances****Association agréée** (JURIDIQUE)

- Conditions d'adhésion, 3412

**Assujettissement à la CFE** (IMPÔTS LOCAUX), 1871**Obligation de souscrire les déclarations CVAE** (IMPÔTS LOCAUX), 2003**Indemnités compensatrices** (BNC)

- Exonération de la plus-value, 603, 808 et s.

**Indemnités de cessation** (BNC)

- Exonération de la plus-value, 808

**Obligations comptables**, 3595 et s.**Quittances impayées** (BNC, Déduction), 329**Régime d'imposition** (BNC)

- Présentation, 1001 et s.

- Activité commerciale accessoire, 94

**Retraite complémentaire** (SOCIAL), 2589**Exonération des opérations d'assurance et de réassurance** (TVA), 1695 et s.**Agios****Déduction** (BNC), 324 et s.**Classement comptable**, 3562**Agrandissement (Travaux)****Actualisation de la valeur locative**

(Impôts Locaux), 1841

**Inscription à l'actif** (BNC), 253**Location à soi-même** (BNC, Déduction), 236**Taxe sur les bureaux situés en Île-de-France** (IMPÔTS LOCAUX), 2053 et s.**Agrément****Cession de parts de sociétés civiles** (SOCIÉTÉS), 3166**Cession de parts de SCP** (SOCIÉTÉS), 3205**Constitution de SCP** (SOCIÉTÉS), 3178**Organismes de formation** (TVA), 1101**Établissements d'enseignement** (TVA), 1682 et s.**Organismes bénéficiaires de dons** (BNC), 908**AGS (Assurance Garantie Salaires)****Déduction des cotisations** (BNC), 180**Aidants familiaux****Exonération de CFE** (IMPÔTS LOCAUX), 1882**Règles fiscales spécifiques** (BNC), 1128 et s.**Âge de départ en retraite** (SOCIAL), 2548**Aide aux chômeurs créateurs ou repreneurs d'entreprises****Portée de l'exonération de cotisations sociales** (SOCIAL), 2415**Allocation****Éducation de l'enfant handicapé** (SOCIAL), 2617**Familiales**

- Déduction des cotisations (BNC), 180

- Baisse du taux (BNC), 218

- Taux (SOCIAL), 2406

**Aménagement**

(V. Travaux)

**Aménagement du territoire**

(V. Zone)

**Amende****Conditions de déduction** (BNC), 217**Amortissement****Base d'amortissement** (BNC), 495 et s.**Biens à usage mixte** (BNC), 545 et s.**Dégressif** (BNC), 520 et s.**Linéaire** (BNC), 517 et s.**Taux** (BNC), 516**Véhicules** (BNC), 388 et s.**Ancienneté****Appréciation de la faute grave** (SOCIAL), 2847**Calcul de l'indemnité de licenciement**

(SOCIAL), 2864

**Calcul du préavis de licenciement** (SOCIAL), 2863**Ordre des licenciements (motif économique)**

(SOCIAL), 2834

**Apports****En nature** (JURIDIQUE)

- EURL/SELARL, 3258

- SCP, 3182 et s.

- Société de fait, 3239

**En numéraire** (JURIDIQUE)

- EURL/SELARL, 3258

- SCM, 3078

- SCP, 3182

**Exonération des plus-values** (BNC), 678 et s.**Partiel d'actif**

- Exonération des transmissions (BNC), 717

- Exonération ZRR (BNC), 1193

**Apprenti, Apprentissage****Contrat d'embauche** (SOCIAL), 2627**Crédit d'impôt** (BNC), 885 et s.**Arbitre professionnel****Régime fiscal** (BNC), 1116 et s.**Assujettissement à la TVA**, 1648**Architecte****Activité commerciale accessoire** (BNC), 94**Assurance responsabilité professionnelle** (JURIDIQUE), 2964**Cotisations** (SOCIAL)

- Invalidité-décès, 2409

- Retraite complémentaire, 2407

**Cumul emploi retraite** (SOCIAL), 2602**Honoraires non déductibles** (BNC), 257**Inscription à l'ordre**, 2949**Prestations invalidité décès** (SOCIAL), 2535**Règles particulières** (TVA)

- Opérations imposables, 1655

- Travaux éligibles au taux réduit, 1656 et s.

- Territorialité, 1772 et s.

**Archivage****Données comptables** (COMPTABLE), 3513**Arrhes****Exclusion de la base d'imposition** (TVA), 1280**Artiste****Exonération de CFE** (IMPÔTS LOCAUX), 1881**Imposition d'après le bénéfice moyen** (BNC), 1065 et s.**Formalités au début de l'activité** (JURIDIQUE), 2966**Prix et récompenses** (BNC), 115 et s.**Réduction d'impôt mécénat** (BNC)

- Acquisition d'œuvres d'artistes vivants, 911

**Règles particulières d'imposition** (BNC), 1057 et s.**Règles particulières** (TVA)

- Opérations imposables, 1624 et s.

- Franchise en base, 1631 et s.

**Associations****Associations agréées** (JURIDIQUE)

- Avantages fiscaux des adhérents, 3438 et s.

- Délai d'adhésion, 3430 et s.

- Dispense de majoration de 25 % du bénéfice, 3439 et s.

- Missions, 3442

- Obligations des adhérents, 3434 et s.

- Sanctions, 3434

**Association d'avocats** (JURIDIQUE), 3287 et s.**Dons**

- Conditions d'éligibilité des dons à la réduction d'impôt mécénat, 905 et s.

**Associés****Intérêts des comptes courants d'associés** (BNC), 121**Conjoint associé** (JURIDIQUE), 2976 et s.**Transfert des crédits d'impôt** (BNC), 936 et s.**Responsabilité** (JURIDIQUE)

- Sociétés civiles, 3165

- SCP, 3190

- Sociétés de fait, 3238

- Associations d'avocats, 3292

- SISA, 3314

**Assujetti****Notion** (TVA), 1241**Assurance****Assurance chômage**

- Affiliation (SOCIAL), 2504

- Attestation Pôle Emploi (SOCIAL), 2894

- Déduction des cotisations (BNC), 180

- Formalités d'embauche (SOCIAL), 2624

**Assurance Homme-clé** (BNC)

- Déduction des primes, 261

- Indemnités perçues, 103

**Assurance-invalidité** (BNC)

- Imposition des indemnités perçues, 100

**Assurance-maladie** (SOCIAL)

- Cotisations du conjoint collaborateur, 2426 et s.

- Formalités du début d'activité, 2975

- Formalités d'embauche, 2633

- Prestations, 2508 et s.

- Régularisation des cotisations, 2404

**Assurance-vie** (BNC)

- Déduction, 260

- Indemnités perçues, 103

**Assurance-vieillesse**

- Assiette des cotisations (SOCIAL), 2402

- Déduction des cotisations (BNC), 277 et s.

- Indemnités perçues

**Attestation Pôle emploi** (SOCIAL)**Formalités communes aux ruptures**, 2903**Licenciement**, 2861**Rupture de la période d'essai**, 2638**Augmentation du capital** (FISCAL)**Droits d'enregistrement**, 2128**Intérêts d'emprunt** (BNC), 321**Auteur****Exonération de CFE** (IMPÔTS LOCAUX), 1280**Formalités de début d'activité** (JURIDIQUE), 2966**Exonération des prix et récompenses** (BNC), 115 et s.**Règles fiscales particulières** (BNC), 1057 et s.

(TVA), 1624 et s.

**Conditions d'assujettissement** (TAXE SUR LES SALAIRES), 2070**Franchise** (TVA), 1631**Auto-école****Véhicules spécialement agencés pour la conduite**

(BNC), 408 et s.

**Taxe sur les véhicules de sociétés** (AUTRES IMPÔTS ET TAXES), 2094**Auto-entrepreneur, auto-entreprise**(V. **Micro-entreprise**)**Automobiles**(V. **Véhicules**)**Auxiliaire médical****Charges sociales personnelles**

- Déclaration des revenus aux organismes sociaux, 2397

**Cotisation foncière des entreprises** (IMPÔTS LOCAUX)

- Exonération facultative en zone rurale, 1889

**Formalités** (JURIDIQUE)

- Début d'activité, 2974

**Retraite** (SOCIAL)

- Âge de départ (retraite de base), 2547 et s.

(retraite complémentaire), 2587

- Cotisations, 2406

- Cumul emploi-retraite, 2564

**Stagiaires** (BNC)

- Gratification facultative, 167

**Avances****Sur loyers** (BNC), 242 et s.**Sur honoraires** (BNC), 84**Sur salaires** (BNC), 157**Avantages en nature****En faveur des remplaçants** (BNC), 89**En faveur du personnel** (BNC), 170 et s.,

(TAXE SUR LES SALAIRES), 2073

**Avis de mise en recouvrement****Délai de réclamation** (Relations avec l'Administration fiscale), 2330 et s.**Avocat****Dépenses professionnelles** (BNC)

- Robe, 135, 316

- Amende disciplinaire, 217

**Début d'activité** (IMPÔTS LOCAUX)

- Exonération de CFE des jeunes avocats, 1883

**Modes d'exercice**

- Association d'avocats, AARPI, 3402
- Contrat de collaboration, 3212
- Société civile professionnelle (SCP), 3173
- Société pluri-professionnelle d'exercice (SPE), 3333
- Structure unipersonnelle (EURL, SELARL), 3253

**Recettes professionnelles** (BNC)

- Exonération des suppléments de rétrocession pour prospection commerciale à l'étranger, 84
- Distinction activité libérale/activité salariée, 4

- Indemnités d'assurance et de séquestre, 156

- Indemnité au titre de l'aide juridictionnelle totale, 85

**Régime d'imposition** (BNC)

- Micro BNC, 31 et s.
- Déclaration contrôlée, 44 et s.

**Règles particulières** (TVA)

- Débours et dépens, 1609 et s.
- Franchise en base, 1611 et s.

**Retraite** (SOCIAL)

- Affiliation à la Caisse Nationale des Barreaux Français (CNBF), 2362

**B****Bail**

**Changement d'affectation** (JURIDIQUE), 3043 et s.

**Mixte** (JURIDIQUE), 3032 et s.

**Professionnel** (JURIDIQUE) 3020 et s.

V. également **Location**

**Barème kilométrique**

**Barèmes BNC**, 376 et s.

**Barème BIC (carburant)**, 379 et s.

V. également **Voiture**

**Bassin d'emploi à redynamiser** (BER)

**Exonération de CFE** (IMPÔTS LOCAUX), 1913

**Exonération de taxe foncière** (IMPÔTS LOCAUX), 2035

**Procédure de rescrit spéciale** (BNC), 2291

**Bijoux**

**Dépense non déductible** (BNC), 135

**Bilan**

**Comptabilité d'engagement** (COMPTABLE), 3500

**Biologiste**

**Équipements éligibles à l'amortissement dégressif** (BNC), 524

**Blâme**

**Adhérents d'associations agréées** (JURIDIQUE), 3453

**Sanction des ordres professionnels** (JURIDIQUE), 2947

**Blanchissage**

**Déduction des frais** (BNC)

- Évaluation forfaitaire du blanchissage à domicile, 317
- Non cumul avec la déduction forfaitaire de 2 %, 950

**Bonus (véhicule de tourisme)**

**Calcul** (BNC), 421 et s.

**Modalités d'imposition** (BNC), 423 et s.

**Brevets d'invention**

**Amortissement** (BNC), 552

**Conseil en brevet d'invention** (TVA), 1601

**Régime fiscal des produits** (BNC), 1085 et s.

**Bulletin de paie**

**Obligation de l'employeur** (SOCIAL), 2701, 2704

**Contenu** (SOCIAL), 2702

**C****Cadeaux**

**Règles d'imposition** (BNC), 51, 87 et s.

**Règles de déduction** (BNC)

- Cadeaux aux clients et fournisseurs, 310
- Non cumul avec la déduction forfaitaire de 2 %, 952
- Cadeaux aux salariés, 311

**Assiette de la taxe sur les salaires** (AUTRES IMPÔTS ET TAXES), 2073

**Caisse**

**Journal de caisse** (COMPTABLE), 3504

**Ticket de caisse** (BNC), 141, 3488

**Comptabilité informatisée** (COMPTABLE), 3497

**Capital**

V. **Apport**

**Augmentation**

- Intérêts d'emprunt (Déduction), 321
- Taxe sur les salaires, 2079
- Régime fiscal, 3362

**Capital-décès** (SOCIAL)

- Avocat, 2544
- Autres professions, 2535

**Réduction de capital** (JURIDIQUE)

- Droits d'enregistrement, 3394

**Carburant**

**Évaluation forfaitaire** (BNC), 379

**Caution, cautionnement**

**Convention réglementée** (EURL/SELARL), 3263

**Non déductibilité** (BNC), 138, 228, 242

**Pertes sur engagement de** (BNC), 330 et s.

**Centre équestre**

**Régime d'imposition** (TVA), 1642 et s.

**Taux de TVA** (Droit d'entrée), 1302

**Centres de gestion**

V. **Associations agréées**

**Pluriactivité**, 3380 et s.

**Certificat de travail**

**Contenu**, 2904

**Licenciement**, 2861

**Rupture de la période d'essai**, 2666



**Cessation d'activité**

**Adhésion ARAPL**, 3432 et s.  
**Agent d'assurance** (Plus-values), 808 et s.  
**CFE**, 1941, 3473 et s.  
**Créances et dettes**, 3462, 3466  
**Définition**, 3455 et s.  
**Départ à la retraite** (Exonération des plus-values), 755 et s.  
**Indemnités** (BNC), 598 et s.  
**Obligations déclaratives** (BNC), 3470  
**Plus-values et moins-values**, 3469  
**Principe d'imposition immédiate** (BNC), 3462  
**Régime déclaratif spécial**, 54  
**Taxe sur les salaires**, 3472  
**TVA**, 1588 et s., 3471

**Cessation des paiements**

**Définition**, 3053

**Cession**

**Biens usagés** (TVA), 1249  
**Brevets, inventions brevetables**  
 – Régime fiscal (BNC), 1085 et s.  
 – TVA, 1246

**Cabinet**

– Plus-values-exonérées, 678

**Clientèle** (Droits d'enregistrement), 2128, 2136 et s.

**Droit au bail**

– Clauses, 3026  
 – Droits d'enregistrement, 2136 et s.

**Éléments d'actifs**

– Exonération, 678 et s.  
 – Principe d'imposition, 626 et s.

**Immeuble**, 653 et s.

**Logiciels originaux**, 1093 et s.

**Véhicules**, 647

**Charges locatives**

**Bail** (clause), 3027

**Déduction**

– Locataire (BNC), 224 et s.  
 – Propriétaire, 231 et s.

**Double résidence**, 238 et s.

**Usage mixte**, 226 et s.

**Charges et offices publics ou ministériels**

(V. **Office**)

**Charges sociales personnelles**

**Affiliation**, 2383

**Assiette**, 2402 et s.

**Comptabilisation**, 3581

**Critères d'assujettissement**, 2363 et s.

**Déclarations**, 2390 et s.

**Déduction**

– Généralités, 274 et s.  
 – Cotisations obligatoires, 277 et s.  
 – Cotisations facultatives, 282 et s.

**Facultatives**, 2493 et s.

**Paiement**, 2448 et s.

**Recouvrement**

– Pré-contentieux, 2475 et s.  
 – Contentieux, 2484 et s.

**Taux**, 2402 et s.

**Charges sociales sur salaires**

**Taux des cotisations au 1<sup>er</sup> janvier 2018** (SOCIAL), 2702

**Déduction** (BNC), 180 et s.

**Charte**

**Contribuable vérifié**, 2204

**Chauffage**

**Bois** (TVA), 1301

**Coefficient d'utilisation**, 147

**Déduction des frais**

– Locataire, 225 et s.  
 – Propriétaire, 232 et s.  
 – TVA, 1355

**Installations de**

– Amortissement, 516, 531  
 – Immobilisations, 471

**Chèque emploi service universel (CESU)**

**Aide financière pour l'accès des salariés aux services à la personne**, 172 et s.

**Crédit d'impôt famille**, 871 et s.

**Versement à soi-même** (Déduction) (BNC), 157

**Chèques vacances**

**Aide financière pour l'accès des salariés**, 176 et s.

**Versement à soi-même**, 180

**Chevaux**

V. **Centre équestre**

– Régime d'imposition, 1642 et s.  
 – Taux de TVA (Droit d'entrée), 1302

**Propriétaires de chevaux de course** (activité professionnelle), 13

**Chiffre d'affaires**

**Chiffre d'affaires limite** (régimes d'imposition)

– Régime de la déclaration contrôlée, 49 et s.  
 – Régime déclaratif spécial ou Micro-BNC, 31

**CVAE**, 1974 et s.

**Définition comptable**, 3555

**Chiropracteur** (TVA, Exonération), 1671

**Chirurgicalien**

**Abattement du groupe III**, 954 et s.

**Parts de cliniques**, 434, 493

**Chirurgien-dentiste**

**Cession de clientèle** (Droits d'enregistrement), 2139 et s.

**CFE** (Zone rurale), 1889

**Cotisations**

– Invalidité, 2409  
 – Retraites, 2407  
 – Avantages social vieillesse (ASV), 2410

**Cumul emploi-retraite**, 2602

**Prothèses** (TVA), 1746, (BNC), 318

**Remplaçant** (Imposition en BNC), 4

**Chômage, chômeur**

V. **Assurance chômage**

V. **Attestation Pôle Emploi**

**CICE** (Crédit d'impôt compétitivité emploi), 848

**Clauses du contrat de travail**

**Confidentialité**, 2672 et s.

**Dédit-formation**, 2674 et s.

**Exclusivité**, 2668 et s.

**Mobilité**, 2670 et s.

**Non-concurrence**, 2907

**Clientèle****Achat** (BNC), 465, 493**Apport** (SCP), 3182**Cession**

– Droits d'enregistrement, 2128, 2136 et s.

**Location-gérance**

– Plus-values, 572

– Redevance, 91

– Transmission (Exonération de la plus-value), 792 et s.

**Clinique****Bâtiment**

– Taux d'amortissement, 516

– Location, 1248

**CFE**, 1920**Exploitation d'une clinique pour animaux** (BNC), 1009**Indemnités de rupture de contrat** (Plus-values), 600**Redevances versées**

– Comptabilisation, 3562

– Déduction, 128, 246

**Titres détenus par les médecins**

– Affectation, 434, 437

– Immobilisation, 465

**Coefficient****Admission** (TVA), 1353 et s.**Assujettissement** (TVA), 1346**Incidence des régularisations de TVA** (BNC), 194, 197**De conversion** (TVA), 1307**De déduction** (TVA), 1342 et s.**De majoration** (Amortissement dégressif), 537 et s.**Taxation** (TVA), 1349 et s.**Utilisation professionnelle**, 147 et s.**Collaboration****Contrat**

– Distinction avec les activités salariées, 4, 3212

– Franchise de TVA, 1459

– Redevances perçues (TVA), 1605

– Redevances versées, 128, 245

– Rétrocession d'honoraires, 85

**Régime d'imposition**

– CVAE, 1989

– TVA, 1714 et s.

**Régime social**, 2375**Exercice conjoint**, 3220 et s.**Collectivités d'outre-mer** (TVA), 1258**Comité d'entreprise****Contribution patronale** (Déduction), 185**Taxe sur les salaires** (Avantages), 2074**Commissaire aux comptes****Administrateur et mandataire judiciaire** (Contrôle de la comptabilité spéciale), 3633 et s.**Contrôle des études notariales**, 1056**Cotisations sociales personnelles**, 2406, 2471**Fiduciaire** (Contrôle), 3602**Huissier de justice** (Contrôle du logiciel de comptabilité), 3616**Notaires** (Contrôle du logiciel de comptabilité), 3623**Protection sociale**, 2535**Commissions****Agents commerciaux** (TVA), 1649**Agents généraux d'assurance**

– BNC, 1009 et s.

– Spécificités comptables, 3595 et s.

– Traitement et salaires, 1015 et s.

**Cession d'un élément d'actif** (Intermédiaires), 617**Courtage**, 1013 et s.**Déduction**

– Agence immobilière (prise à bail d'un local), 224

– Intermédiaires, 257, 300

**Départementale** (saisine), 2233 et s.**Frais d'acquisition des immobilisations**

(amortissement), 499

**Recettes** (BNC), 84**Régime d'imposition** (TVA), 1246 et s.**Composant****Amortissement**, 509 et s.**Définition et identification**, 467 et s.**Comptes annuels****EURL**, 3264**Huissiers de justice**, 3614**Notaires**, 3620 et s.**Organismes de formation**, 3608 et s.**Seuils (obligations comptables)**, 3267 et s.**Sociétés civiles**, 3656 et s.**Comptes courants d'associés** (V. Associé)**Compte d'épargne-temps****Définition**, 2763 et s.**Compte personnel de formation****Obligation de l'employeur**, 2794**Déduction des cotisations**, 208**Rupture du contrat**, 2887**Concession****Licence de brevets, inventions brevetables**

– Revenus (BNC), 1085, 1171

– Prestations internationales, 1263 et s.

**Conciliation****Commission départementale de** (Relations avec l'Administration), 2233 et s.**Procédures collectives**, 3050 et s.**Prud'hommes**, 2916 et s.**Congé****Adoption**, 2775**Bilan de compétences**, 2791 et s.**Création ou reprise d'entreprise**, 2787**Enfant malade**, 2784**Événements familiaux**, 2783**Maternité**, 2770 et s.**Naissance**, 2774**Paternité**, 2776**Présence parentale**, 2785**Sans solde** (sabbatique), 2782**Solidarité familiale**, 2786**Congés payés****Acquisition**, 2764**Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi** (Assiette), 850**Compte épargne temps**, 2763**Déclaration de TVA** (Tolérance), 1561

**Indemnités**, 2769

**Période**, 2765 et s.

**Taxe sur les salaires**

– Assiette, 2073

– Tolérance, 2090

**Congrès**

**Déduction**, Principe, 293 et s.

– Activité bénévole, 135

– Frais de repas, 267

**Médecins** (Cumul avec la déduction forfaitaire de 2 %), 952

**Conjoint**

**Avocat** (conjoint collaborateur), 2426 et s.

**Contrat Madelin**, 2493

**Cotisations** (conjoint collaborateur), 2426 et s.

**Frais de santé**, 2509

**Participation aux congrès**, 293

**Prestation d'invalidité décès** (prestation), 2534 et s.

**Rémunération** (BNC, déduction), 156 et s.

**Statut**

– Présentation générale, 2976

– Associé, 2981

– Collaborateur, 2980

– Salarié, 2982

**Taxe sur les salaires**, 2073

**Construction**

**Bail à** (Amortissement), 489

**Amortissement**

– Base, 498 et s.

– Taux, 516

**Déduction** (Location à soi-même), 233

**Taxe effort construction**, 209

**En cours** (Immeubles), 437

**Indice du coût de la construction** (ICC), 3026

**Intérêts d'emprunt** (Déduction), 321

**Mise à jour de la valeur locative** (Impôts locaux), 1841 et s.

**Régime fiscal** (TVA), 1771 et s.

**Taxe foncière** (Biens imposables), 2030 et s.

**Taxe sur les bureaux situés en Île-de-France** (Opérations imposables), 2053 et s.

**Contingent**

**Heures supplémentaires**, 2741 et s.

**Contrat**

**Association** (V. Association)

**Collaboration** (V. Collaboration)

**Exercice à frais communs** (V. Exercice à frais communs)

**Exercice conjoint** (V. Exercice conjoint)

**Insertion** (V. Insertion)

**Sécurisation professionnelle** (V. Sécurisation professionnelle)

**Contrat à durée déterminée (CDD)**

**Cas de recours**, 2678 et s.

**Crédit d'impôt compétitivité emploi** (CICE), 856

**Forme et durée**, 2689 et s.

**Interdiction**, 2688 et s.

**Contrat à durée indéterminée (CDI)**

(V. Contrat de travail)

**Contrat de travail**

**Apprentissage** (V. Apprentissage)

**CDD** (V. Contrat à durée déterminée)

**Clauses** (V. Clause)

**Conditions d'existence**, 2653

**Modification**, 2675

**Période d'essai**, 2654 et s.

**Professionalisation**

– Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi, 851

– Généralités, 2627

**Temps partiel**

– Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi, 856

– Généralités, 2627, 2756 et s.

**Contribution économique territoriale** (CET), 1855 et s.

**V. Cotisation foncière des entreprises** (CFE)

**V. Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises** (CVAE)

**Contrôle**

**Associations agréées**, 3442 et s.

**Pouvoir de contrôle de l'employeur**, 2793 et s.

**Convention**

**Conventions et accords collectifs**

– Contrat, 2691

– Information du salarié, 2645

**De forfait** (Durée du travail), 2748 et s.

**Convocation**

**Entretien préalable**

– Licenciement pour motif économique, 2835

– Licenciement pour motif personnel, 2856 et s.

– Mise à pied, 2848

– Rupture conventionnelle, 2884

**Visite médicale d'information et de prévention**, 2646

**Copropropriété**

**Bail**, 3035

**Charge de** (Déduction), 232 et s.

**Correspondance**

**Déduction des frais** (BNC), 298

**Délai de conservation**, 3508

**Secret des** (Droits des salariés), 2801

**Corse**

**CFE** (Base d'imposition), 1929

**Coefficient de conversion** (TVA), 1307

**Crédit d'impôt en faveur des professionnels exerçant une activité en Corse**, 923 et s.

**Taux de TVA**, 1305

**Cotisation**

(V. Cotisation foncière des entreprises)

(V. Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises)

**Personnelles facultatives**

– Déduction, 282 et s.

– Facultatives de retraite supplémentaire et

prévoyance supplémentaire, 2495 et s.

– Optionnelles de retraite, 2493 et s.

**Personnelles obligatoires**

– Assiette, 2405 et s.

– Comptabilisation, 3531

– Conjoint collaborateur, 2429 et s.

– Début d'activité, 2416 et s.

– Déduction, 277 et s.

– Micro-entrepreneur, 2424 et s.

– Minimales et maximales, 2419 et s.

- Paiement, 2451 et s.
- Recouvrement précontentieux, 2475 et s.
- Recouvrement contentieux, 2484 et s.
- Taux, 2409 et s.

### Cotisation foncière des entreprises (CFE)

#### (V. Charges sociales personnelles)

**Base d'imposition**, 1917 et s.

**Calcul**, 1936 et s.

#### Champ d'application

- Activités, 1864 et s.
- Personnes imposables, 1861 et s.

**Contrôle et contentieux**, 1965 et s.

**Déduction**, 200 et s.

#### Dégrèvement

- Cessation d'activité, 1941
- Diminution des bases d'imposition, 1942 et s.

**DOM**, 1210

**Établissement et paiement**, 1945 et s.

**Exonération**, 1873 et s.

**Jeunes entreprises innovantes** (exonération), 1223

**Pôles de compétitivité**, 1230

**Zones franches urbaines** (ZFU), 1183 et s.

### Cotisation sur la valeur ajoutée des entreprises (CVAE)

**Calcul**, 1986 et s.

**Contrôle et contentieux**, 2010 et s.

**Déduction**, 200 et s.

**Établissement et paiement**, 1998 et s.

**Personnes imposables**, 1970 et s.

### Courtage

**Agents commerciaux**, 1106

**Agents généraux d'assurance** (Recettes), 95, 1007 et s., 1013 et s.

- Régime fiscal (TVA), 1696 et s.

### Création d'activité ou d'entreprise

**Affiliation aux régimes sociaux**, 2383 et s.

**Centre de formalités des entreprises**, 2966 et s.

**Cotisations sociales**, 2413 et s.

**Déclaration**, 2975

**Démarches complémentaires**, 2974 et s.

### Crédit de TVA

**Remboursement** (RSI), 1426, (REEL), 1431

### Crédit-bail

**CFE (biens imposables)**, 1918 et s.

**CVAE** (Assiette), 1987

**Déduction des redevances** (BNC), 240 et s.

**Plus-values de cession** (BNC), 649 et s.

### Véhicules

- Cession, 405 et s.

- Déduction des redevances, 360, 401 et s.

### CSG-CRDS

**Calcul**, 2439 et s.

**Champ d'application**, 2436 et s.

**Déduction** (BNC), 219 et s.

**Taux**, 2406 et s.

**Paiement**, 2448 et s.

## D

**Débit**, 1298 et s. (option TVA)

### Débours

**Avocats**, 1046 et s.

**Commissaires-priseurs**, 1620

**Huissiers de justice**, 1623

**Recettes** (BNC), 35, 124

- (TVA), 1282 et s.

**Taxe sur les salaires**, 2075

### Décès

**Adhérent association agréée**, 3423

**Associé**, 3168, 3207 et s.

**Avocats** (Honoraires encaissés postérieurement au), 1049 et s.

**Bail** (Transmission), 3041

**Capital-décès** (V. Capital)

**Congé pour événements familiaux** (SOCIAL), 2783

#### Formalités

- Centre de formalités des entreprises, 1588 et s.
- CVAE, 2001

- Taxe sur les salaires, 2087

**Invalidité-décès** (V. Invalidité)

**Médecins** (Calcul de l'abattement du groupe III), 958

**Pensions de réversion** (Paiement), 2 et s.

#### Plus-values

- Régime d'imposition, 569 et s., 667 et s.
- Report d'imposition, 829 et s.

**Synthèse des obligations**, 3475 et s.

**Déclaration** (V. Impôts concernés)

### Déclaration contrôlée (Régime de la)

**Obligations comptables et déclaratives**, 47

**Option**, 36 et s.

**Professionnels concernés**, 44 et s.

#### Seuils

- Dépassement, 61 et s.
  - Montant des recettes, 49 et s.
- Synthèse des obligations**, 48

### Déclaration d'échange de biens (DEB)

**Obligations**, 1728 et s.

**Sanctions**, 1447

### Déficit

**Cotisations sociales** (Assiette), 2402

**Déclaration sociale des indépendants** (DSI), 2390

**Foncier** (Revenu global), 229

**Inventeurs** (Imputation), 1091

**Moins-values** (Imputation), 635

**Parts de SCI**, 447

**Plus-values à long terme** (Compensation), 643

**SCM** (Répartition), 3091 et s.

### Dégressif

(V. Amortissement)

### Dégrèvement

**Contribution économique territoriale** (Valeur ajoutée), 2014 et s.

#### CFE

- Cessation d'activité, 1941
- Diminution des bases d'imposition, 1942 et s.

**CVAE**, 1994 et s.

**Sursis de paiement**, 2327

### Délit

**Absence de facture**, 1335

**Contrôle fiscal** (Opposition), 2210, 2278

**Fraude fiscale**, 2317

**Travail dissimulé**, 2636

**Secret professionnel**, 2960

### Déménagement

**Frais de** (Déduction), 320

**Huissiers de justice** (Débours), 1623

### Démission

**Adhérent** (Association agréée), 3430

**Salarié**, 2868 et s.

### Dentiste

(V. **Chirurgien-dentiste**)

### Département d'Outre-mer

**CFE**, 1212 et s.

**Crédit d'impôt compétitivité emploi** (CICE) (Taux), 861

**CVAE** (Abattement), 1988

**Professionnels implantés dans les DOM** (BNC, Abattement), 1985 et s.

**Recours contentieux** (Procédure fiscale), 2347

**Taxe sur les salaires**, 2083

**TVA**

– Taux, 1306

– Territorialité, 1777 et s.

**Zones franches dans les DOM** (BNC), 1985

### Dépenses

**Charges sociales personnelles**, 274 et s.

**Comptabilisation**

– Comptabilité d'engagement, 3483 et s.

– Comptabilité de trésorerie, 3482 et s.

**Déduction**, 137 et s.

**Définition**

– BNC, 131 et s.

**Fournitures**, 154 et s.

**Frais de déplacement**, 263 et s.

**Frais de personnel**, 156 et s.

**Frais de premier établissement**, 152 et s.

**Frais de véhicules**, 337 et s.

**Frais divers de gestion**, 291 et s.

**Frais financiers**, 321 et s.

**Impôts et taxes**, 186 et s.

**Location et redevances**, 240 et s.

**Loyers et charges**, 224 et s.

**Pertes diverses**, 327 et s.

**Travaux et services extérieurs**, 247 et s.

### Dépôt de garantie

**Bail mixte**, 3033

**Bail professionnel**, 3028

**Déduction** (BNC), 228 et s.

**TVA** (Base d'imposition), 1279 et s.

### Dépréciation

(V. **Amortissement**)

### Diététicien

**CFE** (Exonération), 1889

**TVA** (Exonération), 1672

### Discipline

**Déontologie**, 2942

**Faute grave**, 2847

**Faute lourde**, 2849

**Mise à pied**, 2848

### Discrimination

**Délai de prescription** (Prud'hommes), 2918 et s.

**Droit à un traitement équitable**, 2804 et s.

**Entretien d'embauche**, 2624

**Harcèlement discriminatoire**, 2807

### Dispense de préavis

**Démission**, 2873 et s.

**Licenciement pour motif personnel**, 2836

**Rupture conventionnelle**, 2881

### Dissolution

**Association de gestion agréée** (Bénéfice de l'adhésion), 3423 et s.

**Communauté conjugale** (Plus-values), 575 et s.

**Droits d'enregistrement**, 2128

**EURL**, 3284 et s.

**EURL/SELARL**, 3270 et s.

**SCP**, 3208

**Groupe d'intérêt économique** (Causes), 3139 et s.

**Conséquences fiscales**, 3397 et s.

**Sociétés civiles**

– Cause, 3167 et s.

**Société créée de fait**, 3242 et s.

### Divorce

**Plus-values** (BNC), 575

### Domicile

**Domicile fiscal**

– Définition, 19

**Frais de transport domicile-travail** (V. **Déplacement**)

### Dommages et intérêts

**Perçus** (BNC), 109, 604

**Dompteur, dresseur d'animaux**, 1641 (TVA)

### Donation

**Droits d'enregistrement** (Contrôle), 2256 et s.

**Immobilisation**, 507 et s. (valeur d'entrée)

**Plus-values** (Cabinets libéraux), 829 et s.

**Rescrit « valeur »**, 2291

### Dons

**Déduction** (BNC), 304 et s.

**Mécénat**

– Réduction d'impôt, 902 et s.

– Rescrit, 2291

**Recettes** (BNC), 87 et s.

### Dotations aux amortissements

(V. **Amortissement**)

**Double résidence**, 238 et s. (BNC, déduction des frais)

### Droits d'auteur

**Déclaration de TVA**, 1628

**Régime fiscal**, 1057 et s. (BNC)

**Retenue à la source**, 1082 et s.

**Droit de communication**, 2189 et s.

**Droit d'entrée ou « pas de porte »**

**Bail** (Clause), 3026

**Immobilisation** (Affectation), 436

**TVA** (Base d'imposition), 1279

**Droit de reprise de l'Administration**

**Principe**, 2157

**CFE**, 1966

**CVAE**, 2010

**Eau**

**Frais** (Déduction)

- Professionnels locataires, 225 et s.

- Professionnels propriétaires, 231 et s.

**Échange**

**Composants** (éléments d'actifs), 476 et s.

**Plus-values**, 565 et s.

**TVA** (Base d'imposition), 1284

**Valorisation des immobilisations**, 506

**Échelonnement**

**Frais de premier établissement** (Déduction), 152

**Taxe sur les salaires** (Mesures anti ressaut), 2078

**Écrivain**

(V. **Auteur**)

**Égalité de traitement**

**Contrat à durée déterminée**, 2691

**Droits du salarié**, 2804 et s.

**Salaires**, 2699

**Temps partiel**, 2762

**EIRL**

**Centre de formalités des entreprises**, 3273

**CVAE**, 1973, 3401

**Modes d'exercice**, 3272 et s.

**Patrimoine professionnel** (Définition), 440 et s.

**Plus-values** (Passage en), 579 et s.

**Statut juridique** (Interdictions), 2366

**Élections professionnelles**

**Protection des salariés**, 2867

**Électricité**

**Professionnels locataires**, 224 et s.

**Professionnels propriétaires**, 231 et s.

**Embauche**

**Conditions**, 2622 et s.

**Étrangers**, 2630

**Formalisation**, 2625 et s.

**Formalités préalables**

- Déclaration préalable à l'embauche, 2633 et s.

- Informations à fournir aux salariés, 2645 et s.

- Protection sociale, 2643 et s.

- Registre unique du personnel, 2640 et s.

- Sécurité, 2649 et s.

- Visite médicale, 2646 et s.

**Mineurs**, 2629

**Droit disciplinaire**

(V. **Discipline**)

**Droits de donation**

(V. **Donation**)

**Droits sociaux**

(V. **Actions**)

**Droits d'enregistrement**

**Déduction** (BNC), 210

**Présentation**, 2125 et s.

## E

**Employé de maison**

**Non-déduction des dépenses** (BNC), 135

**Éléments du train de vie**, 2284

**Employeur**

**Droit de contrôle**, 2795 et s.

**Obligations**, 2788 et s.

**Emprunt**

**Assurance** (Déduction), 260

**Comptabilisation**

- Classement, 3455

- Enregistrement des échéances, 3579

**Déduction des frais**

- Double résidence, 238

- Immeuble, 232

- Intérêts, 321 et s.

- Véhicules, 355

**Immobilisations** (Calcul du prix de revient), 503 et s.

**Encaissement**

(V. **Recettes**)

**Enfant**

(V. **Allocation**)

(V. **Congé**)

**Cadeaux**, (TVA), 311

**Crédit d'impôt famille**, 871 et s.

**Garde** (CESU), 172, 876

**Gérance majoritaire** (Statut social), 2367 et s.

**Justificatif** (Administration fiscale), 2186

**Problème de scolarisation** (Frais de déplacement), 347

**Rémunération** (BNC), 156

**Enregistrement**

(V. **Droits d'enregistrement**)

**Enseignement**

(V. **Formation**)

**Auteur** (TVA), 1624

**Avocat** (TVA), 1616

**CFE**

- Établissement privé, 1874

- Professeur, 1875 et s.

**Conduite**

- TVA, 1660 et s.

- Véhicule, 352, 388 et s., 408 et s.

**Réduction d'impôt Mécénat** (Établissement), 908 et s.

**Régime fiscal** (TVA), 1681 et s.

**Régime social** (Lien de subordination), 2372

**Entretien**

**Entretien préalable avec le salarié**

- Licenciement (Inaptitude), 2852

- Licenciement économique, 2835
- Licenciement pour motif personnel (Procédure), 2856 et s.
- Mise à pied, 2848
- Rupture de la période d'essai, 2663

#### Frais d'entretien

- Composants (Immobilisations), 474 et s.
- Déduction, 248 et s.
- Tenue de travail, 2730
- Véhicule, 355 et s.

#### Épargne salariale

**Déduction** (BNC), 158

**Intéressement**, 2707

**Participation**, 2713

**Plan d'épargne pour la retraite collectif** (PERCO), 2718

**Présentation**, 2705 et s.

**Régime fiscal et social**, 2723

#### Époux

(V. **Conjoint**)

#### Ergothérapeute

**Exonération** (CFE), 1889

#### Erreur

**Amortissement** (Calcul), 519

**Association de gestion agréée** (Adhésion), 3404

**Attestation Pôle Emploi**, 2905

#### CVAE

- Acompte, 2006

- Nombre de salariés, 2004

**Impôts locaux** (Régularisation de l'Administration), 1854, 1965 et s.

**Livre-journal**, 3496

**Salariés** (Déduction), 355

**Taxe sur les salaires** (Versement provisionnel), 2079

#### TVA

- Facturation, 1301, 1331

#### Essence

(V. **Carburant**)

#### Établissement (Frais de)

**Classement comptable**, 3485

**Étalement**, 152 et s., 299

#### État non coopératif

**Retenue à la source** (BNC), 19

#### Etiopathe

**Exonérations particulières** (TVA), 1673

#### Étranger

**Association de gestion agréée** (Revenus de source étrangère), 3413 et s.

**Avocat** (Implantation à l'étranger), 1044

**Avoirs** (Demande de justifications de l'Administration fiscale), 2186

**Autorisation de travail**, 2630

**Commissaire aux comptes** (Activité professionnelle à l'étranger), 3635

#### Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi

(Salariés détachés), 851

**Devises** (TVA), 1318.

**Direction des impôts des non-résidents**, 2156

**Embauche**, 2632 et s.

**Impôt sur le revenu** (Territorialité), 19

**Procédure d'assistance administrative** (Délai de reprise de l'Administration fiscale), 2169

**Prud'hommes** (Compétence territoriale), 2917

**Registre unique du personnel**, 2641

#### TVA

- Acquisitions intracommunautaires, 1725 et s.

- Établissement scolaire, 1682 et s.

- Exportation, 1742

- Importation, 1744

- Prestations internationales, 1747 et s.

- Territorialité, 1257 et s.

#### EURL

**Mode d'exercice**, 3253 et s.

**Régime social du dirigeant**, 2365 et s.

#### Évaluation

**Plus-values** (Exonération départ en retraite), 755

**Examen périodique de sincérité** (EPS), 3445

**Examen de la situation fiscale personnelle**

(V. **Contrôle fiscal**)

#### Exercice

##### Comptable

- CVAE (Période d'imposition), 1977

##### Conjoint

- Définition, 3220

- Particularités comptables, 3232

- Régime fiscal, 3226 et s.

- Règles de fonctionnement, 3221 et s.

#### Exonération (V. **Impôts concernés**)

##### Expert-comptable

**Honoraires rétrocedés** (Recettes), 130

**Invalidité-décès** (Taux et assiette de cotisations), 2409

##### Retraite

- Âge de liquidation, 2596

- Pension de réversion, 2599 et s.

- Taux et assiette des cotisations, 2407

**Expertise judiciaire**, 2373 et s.

**Expertise médicale** (TVA), 1598

#### Expertise

**Précisions relatives à certaines activités** (TVA), 1598

#### Exportation

**CDD** (Cas de recours), 2684

#### TVA

- Déclaration, 1518

- Exonération, 1252

- Formalités, 1741 et s.

- Intermédiaires, 1618

## F

**Facture, facturation****Conservation**, 3508**Contrôle fiscal**, 2219**Date d'émission**, 1314 et s.**Dépenses** (Justification), 141 et s.**Dispense générale**, 1322**Erreurs et irrégularités**, 1331 et s.**Escomptes conditionnel**, 1330**Exemple**, 1323**Flagrance fiscale**, 2257 et s.**Mentions**

– Dispenses, 1320 et s.

– Exonération de TVA, 1258

**Obligation de**

– Opérations, 1311 et s.

– Personnes, 1310

**Opérations annulées ou résiliées**, 1324 et s.**Organisation comptable**, 3488**Remboursement de crédit de TVA** (Relevé de facture), 1431**Sanctions**, 1335 et s.**Famille**(V. **Allocations familiales**)**Crédit d'impôt**, 871 et s.**Taxe d'habitation** (Abattement), 2048**Faute****Salarié**

– Faute grave, 2847

– Faute légère, 2845

– Faute lourde, 2849 et s.

– Faute simple, 2843

– Synthèse, 2855

**Femme****Egalité homme/femme**, 2700**Enceinte**– Congé (V. **Congé**)

– Démission (Absence de préavis), 2868

– Rupture conventionnelle, 2881

**Fichier des écritures comptables** (FEC), 3514**Flagrance fiscale**, 2257 et s.**Fondation****Mécénat** (Réduction d'impôt), 908 et s.**Forfait (Convention)**, 2750 et s.**Formateur et organismes de formation****Comptabilité**

– Cadre comptable, 3604

– Comptes annuels, 3608 et s.

– Contrôle du Commissaire aux comptes, 3602

– Nomenclature, 3605 et s.

**Déclaration d'activité**, 1101**Locaux professionnels** (Frais), 227**Régime d'imposition**, 1098 et s.**TVA**, 1102 et s., 1681 et s.**Formation**(V. **Clause de dédit formation**)**Crédit d'impôt**, 865 et s.**Professionnelle**

– Dépenses de formation, 185

– Prestations sociales, 2620 et s.

**V. Compte Personnel de Formation****Frais professionnels****Déclaration contrôlée**, 131 et s.

– Achats, 154

– Frais de personnel, 156 et s.

– Frais de premier établissement, 152

– Frais de transport (V. **Transport**)

– Impôts et taxes, 186 et s.

– Location de matériel et de mobilier, 240 et s.

– Loyers et charges locatives, 224 et s.

– Frais divers de gestion, 291 et s.

– Frais financiers, 321

– Pertes diverses, 327 et s.

**Micro-BNC**, 35**Franchise****Taxe sur les salaires**, 2085 et s.**TVA** (en base), 1449 et s.**Fraude fiscale****Communication à l'Administration** (Obligations de l'Autorité judiciaire), 2193**Délai de reprise**, 2166**Perquisitions**, 2262 et s.**Sanctions pénales**, 2316**Transactions**, 2346**Fusion****CFE** (Valeur locative plancher), 1925 et s.**CVAE** (Redevables), 1999**Plus-values**, 720 et s.**SCP**, 3208**Sociétés civiles**, 3167**Zone de revitalisation rurale**, 1196**Zone franche urbaine**, 1149

## G

**Garage****Frais de location** (Déduction), 224, 355, 374**Frais de location supportés par un associé** (Remboursement), 414**Garantie****Dépôt de garantie**

– Cautionnement (BNC), 228

– Clause facultative du bail professionnel, 3028, 3033

**Garde, gardien****Fourniture d'un logement au gardien** (TVA déductible), 1357**Frais de gardiennage**

– Objets saisis par huissiers de justice (débours), 1623

– Service se rattachant à un immeuble (TVA – Territorialité), 1771



**Gaz****Charges locatives** (Déduction)

- Professionnel locataire, 224
- Professionnel propriétaire, 231

**Dépenses mixtes**

- Choix d'une méthode de comptabilisation, 148
- Déductibilité (Charges locatives), 226

**Frais déductibles** (TVA), 1361**Nomenclature des comptes**, 3485**Taux réduit** (TVA), 1303**Gazole****Barème BIC**

- Barème applicable, 387
- TVA non déductible, 411

**Bonus écologique**, 421, 422**Taxe sur les véhicules de société** (Exonération), 2101**Véhicules de transport** (Déduction de TVA), 1361**Géomètre-expert****Assujettissement à la TVA**, 1603**Définition du groupe des professions libérales**, 2352**Fournitures et matériels**

- Amortissement dégressif, 522
- Dépenses déductibles, 154

**Organisation de la profession**

- Ordre professionnel, 3, 2930, 2949, 2974
- Profession réglementée, 2936

**Prestation se rattachant à un immeuble**

(Territorialité de la TVA), 1771

**Profession soumise au droit de communication**, 2190**Réduction de la cotisation retraite complémentaire** (CIPAV), 2473**Statut juridique autorisé**, 2366**Gérance, gérant**(V. **Dirigeant de société**)**Graphiste****Frais de conception du site internet**, 557 et s.**Greffier des tribunaux de commerce****Impossibilité de recourir au contrat de collaboration**, 1714**Organisation de la profession**

- Profession réglementée, 2944
- Qualification de profession libérale, 2351
- Titulaire de charges et offices, 3, 2930

**Profession soumise au droit de communication**, 2190**Grève (droit de)****Conditions d'exécution**, 2818**Définition**, 2817**Sanctions**, 2819**Grossesse**(V. **Maternité**)**Groupe (Exercice en)**, 3287**Groupement d'intérêt économique (GIE)**, 3120 et s.**Guide accompagnateur**, 1644**H****Habitation**(V. **Double résidence**)**Frais d'hébergement**

- Déduction (BNC), 264, 293
- Petit déjeuner (Frais de), 1358
- Site internet, 564
- TVA (Base d'imposition), 1279
- TVA (Coefficient d'admission), 1353 et s.
- TVA (Taux), 1302

**Locaux à usage mixte**

- Bail, 3032 et s.
- Déduction, 146 et s.
- Taxe d'habitation, 2049

**Logement mis à la disposition du personnel**

- Avantage en nature (Déduction), 170 et s.
- Taxe sur les salaires (Assiette), 2072
- TVA (Déduction), 1355 et s.

**Résidence principale**

- Changement d'affection, 3043 et s.
- Insaisissabilité (Entrepreneurs individuels), 3273
- Plus-values, 663 et s.

**Taxe d'habitation**

- Déduction, 212 et s.
- Présentation, 2048 et s.

**Handicapé****Allocation d'éducation de l'enfant**, 2617 et s.**Crédit d'impôt apprentissage** (Majoration), 885**Malus véhicule polluant** (Exonération), 418**Retraite** (Départ anticipé), 2877**TVA** (Taux réduit), 1303**Visite médicale d'information et de prévention**, 2648**Harcèlement moral ou sexuel****Délai de prescription**, 2919**Démission** (Validité), 2868**Protection**, 2807 et s.**Heures****Complémentaires**, 2759 et s.**Recherche d'emploi** (Licenciement pour motif personnel), 2863**Supplémentaires**

- Contingent, 2741
- Contrat de travail (Modifications), 2675
- Décompte, 2740
- Durée maximale hebdomadaire, 230
- Majoration, 2742
- Preuve, 2743

**Honoraires****Agents généraux d'assurance** (Imposition), 1011 et s.**Avocats**

- Aide juridictionnelle, 1607 et s.
- Spécificités, 1045 et s.

**Comptabilité**

- Classement comptable, 3485
- Commissaire aux comptes, 3635
- Date d'enregistrement, 3643 et s.
- Justificatifs, 3488

**Contrat de collaboration** (Redevances), 246, 1714 et s.  
**Déduction**, 256 et s.  
**Frais d'actes et de contentieux**, 300 et s.  
**Huissiers de justice** (Débours), 1623  
**Médecins** (Spécificités), 944 et s.  
**Mise en commun** (Convention d'exercice conjoint), 3214 et s.  
**Immobilisation** (Prix de revient), 499  
**Imposition** (Nature), 51 et s., 84 et s.  
**Période de rattachement**, 80 et s.  
**Premier établissement**, 152 et s.  
**Rétrocessions**, 125 et s.  
**Site internet**, 556 et s.  
**TVA** (Imposition), 1278 et s.  
**Horaires de travail**, 2735 et s.  
**Hospitalisation**, 2511 et s.  
**Huissier de justice**  
**Activité accessoire**, 95

## Île-de-France

**Encadrement des loyers**, 3038  
**Taxe sur les bureaux**  
 – Déduction, 216  
 – Présentation, 2053 et s.

## Illustrateur et dessinateur

**BNC**, 1061  
**CFE** (Exonération), 1873  
**Régime fiscal** (TS), 1058 et s.

## Immatriculation

**Agents commerciaux**, 1114  
**Agents généraux d'assurance**, 1003  
**Association d'avocats**, 3226 et s.  
**Centre de formalités des entreprises**, 2968 et s.  
**EURL**, 3257, 3273 et s.  
**Groupe d'intérêt économique** (Registre du commerce et des sociétés), 3124  
**Régimes sociaux**, 2383 et s.  
**Sécurité sociale** (Salariés), 2643  
**SCP**, 3178  
**Sociétés civiles**, 3184

## Immeuble

**Activité commerciale** (Distinction), 2936  
**Affectation**, 432 et s.  
**Apport**, 3500 et s.  
**CFE**  
 – Biens imposables, 1918 et s.  
 – Location et sous-location, 1867 et s.  
**Composants**, 471  
**Délai de conservation des documents**, 3522  
**Dépenses mixtes**, 146 et s.  
**Droits d'enregistrement**, 3148 et s.  
**Frais** (Déduction), 224 et s.  
**Local professionnel**, 3020 et s.  
**Taxe foncière** (Biens imposables), 2028 et s.  
**TVA**  
 – Location (Dépenses), 1355 et s.  
 – Location (Recettes), 1248  
 – Régularisations, 1378 et s., 1381 et s.  
 – Taxe, 1658

## Bail mixte

– Renouvellement, 3037– Résiliation, 3042

## Bail professionnel

– État des lieux, 3023

## Débours

 (TVA), 1609

## Frais

 (Déduction), 300

## Obligations comptables

, 3614

## Obligation de révélation

 (Secret professionnel), 2958

## Recettes encaissées

 (Imposition), 82

## Responsabilité professionnelle

 (Assurance), 2964

## Hydrogéologue

**Précisions relatives à certaines activités** (TVA), 1654

## Hygiène et sécurité

## Dépenses

 (Amortissement), 533

## Manquements aux règles

 (Faute grave), 2847

## Temps d'habillage

, 2733

– Territorialité, 1265 et s., 1771 et s.

## Valeur locative

, 1833 et s.

## Immobilisation

### Affectation

, 433 et s.

### Amortissement

– Base, 495 et s.  
 – Déduction, 491 et s.  
 – Définition, 486  
 – Durée et taux, 512 et s.  
 – Mode, 517 et s.  
 – Véhicules, 388 et s.

### Biens de faible valeur

, 461 et s.

### Composants

, 467 et s.

### Corporelles et incorporelles

, 464 et s.

### Définition

, 432 et s., 455 et s.

### Obligations comptables

, 3588

### Plus-values

, 565 et s.

### Registre

, 452 et s.

## Impayé

**Agents généraux d'assurance** (Liste des quittances), 329, 1009

### Déduction

, 328

### Frais de recouvrement

 (Déduction), 299

### Loyer

 (Dépôt de garantie), 228

### TVA

– Déclaration, 1541  
 – Fait générateur, 1297, 1327 et s.

## Importation

### TVA

– Imposition, 1744 et s.  
 – Notion, 1722

## Imposition d'office

(V. **Taxation d'office**)

## Indemnités

### Assurance

– Imposition (BNC), 104 Plus-values, 646, 673 et s.

**Cession d'activité ou de transfert de clientèle**, 598 et s.

**Compensatrice**

- Agents commerciaux, 1107 et s.
- Agents généraux d'assurance (Indemnité de cessation de mandat), 616
- De congés payés, 2769

**Forfaitaires pour frais**

- Déduction, 162
- Véhicules, 414

**Journalière forfaitaire**, 2523 et s.**Journalière perçue au titre d'un contrat de prévoyance complémentaire**

- Imposition, 701
- Montant, 2534 et s.
- Taxe sur les salaires, 2074

**Kilométriques facturées (V. Barème kilométrique)****Licenciement**

- Taxe sur les salaires (Assiette), 2073
- Montant, 2864
- Synthèse, 2855

**Infirmier libéral****CFE**

- Imposition, 1882
- Zone rurale (Exonération), 1883

**Ordre (Inscription)**, 2974**Responsabilité civile professionnelle**, 2964**Secret médical**, 2959**TVA (Exonération)**, 1253**Informatique****Aide financière à la télétransmission**, 117**Amortissement**, 516**Comptabilités informatisées**

- Contrôle, 2214 et s.
- Obligation, 3511 et s.

**Conception de logiciel**

- Déduction, 549 et s.
- Recettes (BNC), 1171

**Ingénieur conseil****Activité accessoire**, 15**Retraite (Age)**, 2597**Inspection du travail****Avis d'aptitude ou d'inaptitude (Recours)**, 2853**Horaires (Justification)**, 2738 et s.**Temps partiel**, 2758**Travail de nuit**, 2733**Installation**

(V. Établissement)

**Intéressement des salariés****Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi**, 859**Crédit d'impôt intéressement**, 928 et s.**Contribution sociale généralisée et Contribution pour le remboursement de la dette sociale**, 2437**Déduction**, 158 et s.**Forfait social**, 180**Présentation**, 2707, 2723**Taxe sur les salaires (Assiette)**, 2080**Intérêts****Déduction des intérêts versés**, 321 et s.**Imposition des intérêts perçus**, 121 et s.**Intérêts de retard**

- Déduction, 219
- Calcul, 2307 et s.

**Intermédiaire**, 1001 et s., 1124 (BNC)**Interprète****Exonération particulières (TVA)**, 1630**Invalidité****Exonération de plus-value de cession**, 791**Indemnités perçues (BNC)**, 100**Invalidité-décès****Prestations**, 2534 et s.**Calcul des cotisations**, 2409 et s.**Déduction des cotisations (BNC)**, 277 et s.**Inventeur**, 1085 et s.**Investissement**

(V. Immobilisation)

**J****Jetons de présence**, 180**Jeunes entreprises innovantes****Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi**  
(Remboursement immédiat), 862**Congé pour création d'entreprise**, 2787**Obligations**, 1226 et s.**Présentation**, 1221 et s.**Rescrit**, 2291**Jour****Férié**, 2753**Journaliste (Dessinateurs titulaires de la carte)**,  
1058**Journaux comptables**

(V. Livre comptable)

**Justificatifs****Classement**

- Comptabilité d'engagement, 3491
- Comptabilité de trésorerie 3488

**Crédit d'impôt formation**, 867**Début d'activité**, 1571 et s., 2970 et s.**Frais et charges**, 141 et s., 3563 et s.**Parrainage**, 309**Repas d'affaires**, 293**Véhicule**, 354**Vol**, 333

**Kilométrique**(V. **Barème kilométrique**)**Kinésithérapeute****Activité commerciale accessoire**, 94**CFE** (Exonération), 1889**Contrat de collaboration**, 1714 et s.**Laboratoire (d'analyses médicales)**, 524**(Amortissement dégressif)**, 1597 (TVA)**Licenciement**(V. **Indemnité**)**Délai de prescription**, 2878 et s.**Motif économique**

- Définition, 2825 et s.

- Procédure, 2834

**Motif personnel**

- Causes de rupture, 2843 et s.

- Conséquences, 2855

- Disciplinaire (Règles spécifiques), 2839 et s.

- Motif, 2837

- Preuve, 2838

- Présentation, 2836

- Procédure, 2856 et s.

**Salariés protégés**- **Rupture conventionnelle**, 2882 et s.

- Cause sérieuse de rupture, 2845

**Linéaire**(V. **Amortissement**)**Liquidation****Conséquences fiscales**, 3364 et s., 3397, 3471 et s.**EIRL**, 3284 et s.**EURL/SELARL**, 3270 et s.**Groupement d'intérêt économique**, 3140**Impayés** (TVA), 1327**Indemnités perçues** (Contrat Madelin), 103**Judiciaire**, 3067 et s.**Retraite** (Conditions), 2546 et s.**SCP**, 3195, 3208 et s.**Sociétés civiles**, 3167 et s.**Société de fait**, 3242**Livraison à soi-même** (TVA), 1269**Livraison intracommunautaire****Base d'imposition, fait générateur et exigibilité**,

1730 et s.

**Déclaration**, 1520**Définition**, 1733 et s.**Lieu d'imposition**, 1727 et s.**Mise en œuvre du régime**, 1732 et s.**Livres comptables****Comptabilité d'engagement**, 3500 et s.**K****Ordre**, 2949, 2974**Redevances versées** (Déduction), 128**Responsabilité civile professionnelle**, 2964**TVA**

- Activité mixte, 1458

- Exonération, 1251, 1679

**L****Comptabilité de trésorerie**, 3492 et s.**Contrôle de l'Administration fiscale**, 2210**Délai de conservation**, 3508**Dépenses** (Comptabilisation), 143 et s., 3561 et s.**Recettes** (Comptabilisation) 3511 et s.**Registre des immobilisations**, 3588 et s.**Synthèse des obligations**, 48**Local professionnel**(V. **Immeuble**)**Location immobilière****À soi-même**, 234 et s.**Dépenses** (Déduction), 224 et s.**Locaux à usage mixte**, 226 et s.**Meublé** (TVA), 1288**Revenus** (Régime fiscal), 77**Location de matériel et de mobilier****Classement comptable**, 3485, 3562**Déduction**, 240 et s.**Location gérance****Clientèle**

- Exonération petites entreprises, 679

- Plus-values, 572

- Redevance, 91

- Transmission, 792 et s.

**Logement**(V. **Habitation**)**Logiciel****Conception**

- Déduction, 549 et s.

- Recettes (BNC), 1171

**Immobilisations**

- Amortissement, 547 et s.

- Classement comptable, 465

- Faible valeur, 458

**Loyers et charges locatives****Bail** (clause), 3027**Classement comptable**, 3485, 3562**Déduction**

- Locataire (BNC), 224 et s.

- Propriétaire, 232 et s.

**Double résidence**, 238 et s.**Usage mixte**, 226 et s.

## M

**Madelin (Contrat)**

**Conjoint collaborateur** (Adhésion), 2382  
**Cotisations sociales obligatoires** (Assiette), 2402  
**Contribution sociale généralisée et Contribution pour le recouvrement de la dette sociale** (Assiette), 2437

**Déduction**

- Primes, 258
- Cotisations, 282 et s.
- Rachats 279 et s.

**Indemnités perçues**, 102 et s.

**Présentation**, 2493 et s.

**Majoration**

**TVA**, 1443 et s.

**Majoration de 25 % du bénéfice**

- Agents généraux d'assurance, 1015
- Dispense (AGA), 3412 et s.
- Médecins du secteur 1, 967

**Cotisations sociales**

- Calcul, 2480 et s.
- Déduction, 184 et s.

**Maladie**

(V. **Assurance maladie**)

**Caisse primaire d'assurance maladie** (Inscription), 2975

**Conjoint collaborateur** (Couverture), 2382

**Contrat d'entraide** (Médecins), 111

**Dépenses de santé** (Déduction), 318 et s.

**Indemnités journalières** (Imposition), 106

**Malus (acquisition véhicule polluant)**

**Déduction**, 211

**Immobilisation** (Coût d'acquisition), 390

**Présentation**, 416 et s.

**Mandat, mandataire**

**Ad hoc**, 3045 et s.

**Agents commerciaux** (Régime fiscal), 1104 et s.

**Agents généraux d'assurance**

- Déclaration des commissions, 1019
- Statut, 1007

**Mandataire judiciaire à la protection des majeurs** (TVA), 1697

**Mandataires sociaux** (V. **Dirigeant**)

**Manœuvres frauduleuses,**

**TVA**, 1445

**Droits d'enregistrement**, 2256

**Sanctions**, 2316

**Mariage****Cadeaux**

- Déduction, 312
- Médecins (Déduction forfaitaire de 2 %), 952

**Congé pour événements familiaux** (Salariés), 2783

**Frais** (Déduction), 293

**Matériel**

(V. **Location de matériel et de mobilier**)

**Assurance** (Déduction), 259 et s.

**Entretien et réparation**, 247 et s.

**Immobilisations**

- Affectation, 434
- Classement, 464
- Taux d'amortissement, 516

**Intérêts d'emprunt** (Déduction), 321

**Petit outillage** (Déduction), 254

**Vol** (Déduction), 333 et s.

**Maternité**

(V. **Allocation familiales**)

(V. **Assurance maternité**)

**Congé**, 2770 et s.

**Cotisations** (Déduction), 180

**Prestations en espèces**

- Allocation forfaitaire de repos maternel, 2521 et s.
- Indemnité complémentaire de remplacement, 2526 et s.
- Indemnité journalière forfaitaire, 2523
- Présentation, 2519

**Mécénat**

**Dépenses** (Déduction), 304 et s.

**Réduction d'impôt**, 902 et s.

**Rescrit**, 2290

**TVA** (Taux réduit), 1302

**Médecin**

**Abattement** (Médecins conventionnés du secteur 1)

- Abattement du groupe III (BNC), 954 et s.
- Déduction complémentaire de 3 % (BNC), 961
- Déduction forfaitaire de 2 % (BNC), 953 et s.
- Non cumul des abattements conventionnels (BNC), 967

**AGA**

- Adhésion, 963 et s.
- Avantages, 3408

**Aide aux praticiens territoriaux de médecine générale**, 994 et s.

**Avantage social vieillesse**, 2410 et s.

**Blouse** (Déduction), 316

**Branche complète d'activité**, 726

**Clinique**

- CFE, 1920
- Indemnités perçues (Imposition), 601
- Redevances (Comptabilisation), 3583

**Contrat d'entraide** (Sommes perçues), 110

**CFE** (Exonération facultative), 1889 et s.

**Cotisations syndicales et professionnelles**, 302

**Déclaration contrôlée** (Avantages), 44

**Déduction 2 %** (Comptabilisation), 3574

**Droits d'enregistrement** (Cession de clientèle), 2139 et s.

**Formation professionnelle**, 2620 et s.

**Invalidité-décès**

- Cotisations, 2409 et s.
- Prestations, 2535

**Lien de subordination**, 2371 et s.

**Matériel utilisé**

- Électroradiologistes (Amortissement dégressif), 525
- Médecins (Amortissement dégressif), 527

**Ordre** (Inscription), 2974

**Permanence des soins** (Exonération), 981 et s.

**Prix Wolf** (Exonération), 115

**Régime fiscal**

- Médecins conventionnés secteur 1, 945 et s.
- Présentation, 942 et s.
- Tableau récapitulatif, 980

**Régime social**, 2358, 2371 et s.

**Remboursement de frais reçus** (Imposition), 86

**Remplaçant**

- Association de gestion agréée (Adhésion), 977
- Contrat de remplacement ou de collaboration, 1153 et s.
- CFE, 1946
- Dépenses (Déduction), 972 et s.
- Installation définitive, 977 et s.
- Régime fiscal, 970 et s.

**Responsabilité civile professionnelle**, 2964

**Retraite complémentaire**

- Âge de liquidation, 2594, 2601
- Cumul emploi retraite, 2602
- Montant, 2601
- Paiement des cotisations, 2457 et s.
- Taux et assiette, 2407

**Secret professionnel** (Autorisation de révélation), 2957, 2959

**SCM**, 3073 et s.

**SCP** (Opérations commerciales accessoires), 3362

**TVA**

- Activité mixte, 1458
- Exonération, 1253 et s., 1664 et s.

**Zone déficitaire**, 982 et s.

**Médecin du travail**

**Inaptitude du salarié**, 2850 et s.

**Visite médicale d'information et de prévention**, 2649

**Meuble**

**Location en meublé** (V. **Location immobilière**)

**Meuble meublant** (Déduction), 294, 462 et s.

**Micro-entreprise (Micro-BNC)**, 31

**Minimum de perception**

**Droits d'enregistrement**, 2138

**Mise à pied**, 2848, 2855

**Mise en demeure**

**Demande d'éclaircissements ou de justifications**, 2188

**Manquement aux obligations déclaratives**, 2311

**Recouvrement précontentieux**, 2476 et s.

**SCP** (Obligation aux dettes), 3193 et s.

**Taxation d'office**, 1442

**Mobilier**

(V. **Crédit-bail**)

**Dépenses d'entretien et de réparation** (Déduction), 248 et s.

**Dons** (Mécénat), 908

**Immobilisations**

- Amortissement, 48, 516
- Classement, 464
- Dépenses d'entretien, 474 et s.
- Faible valeur, 457, 461 et s.

**Location** (V. **Location de matériel et de mobilier**)

**Mobilier de bureau**

- Amortissement, 534 et s.
- Déduction, 294

**TVA**

- Livraison, 1245
- Régularisation, 1385 et s.

**Mobilité**

(V. **Clause**)

**Modification du contrat de travail**, 2675

**Moins-value**

(V. **Plus-values**)

**Bien à usage mixte**, 607

**Calcul**, 617 et s.

**Court terme**

- Compensation et déclaration, 634 et s.
- Détermination, 632 et s.

**Date de réalisation**, 608 et s.

**Distinction court terme/long terme**, 627 et s.

**Long terme**

- Amputation, 643
- Cession ou cessation d'activité, 645
- Compensation, 641
- Régime, 638 et s.

**Notion**, 605 et s.

**Moniteur**

**Activités saisonnières ou intermittentes** (Régime fiscal), 55

**Équitation** (Régime fiscal), 98

**Escalade** (TVA), 1644

**Guides et accompagnateurs** (TVA), 1644

**Motif de licenciement**

(V. **Licenciement**)

**Motos, scooters, vélomoteurs**

**Dépenses** (TVA), 1359

**Évaluation forfaitaire des frais**, 363 et s., 1360

**Prix d'acquisition** (Amortissement), 389

**Voiture suiveuse** (Auto-école), 408

**Musicien**

(V. **Artiste**)

**Régime fiscal**, 1057

**N**

**Naissance**

(V. **Maternité**)

**Nomenclature comptable**

**Association de gestion agréée**

- Missions, 3442
- Obligations de l'adhérent, 3434

**Formateurs**, 3605

**Huissiers de justice**, 3617

**Notaires**, 3619

**Professions libérales**, 3485

**Non-concurrence**

**Clause de non-concurrence**, 2907

**Notaires**

**Activité commerciale accessoire** (Régime fiscal), 94

**Débours** (Recettes), 124

**Droit de communication**, 2195

**Invalidité-décès** (Prestations), 2534

**Obligations comptables**

- Comptes annuels, 3620
- Contrôles spécifiques, 3623
- Plan comptable professionnel, 1055, 3620
- Présentation, 3618

**Obligations déclaratives spécifiques**, 1056  
**Obligation de révélation** (Secret professionnel), 2958  
**Régime fiscal** (Spécificités), 1052 et s.  
**Responsabilité civile professionnelle**, 2964  
**SCP** (Opérations commerciales accessoires), 3362  
**TVA**  
 – Territorialité, 1264, 1762

### Notification

**Délai de réclamation**, 2330  
**Délai de reprise** (Interruption), 2174  
**Flagrance fiscale**, 2257

## Œuvre

### Art

– Déduction, 253  
 – Immobilisation, 489

### De l'esprit (V. Auteur)

### Œuvres et organismes d'intérêt général

– Déduction, 304 et s.  
 – Réduction d'impôt mécénat, 902 et s.

### Sociale des barreaux

 (Produits financiers), 3603

### Sociale réservée au personnel

 (Déduction), 185

### TVA

– Corse, 1305  
 – Taux réduit, 1302 et s.

### Office notarial

(V. Cabinet)

**Inspection**, 3624 et s.

### Officier public ou ministériel

### Activités connexes

, 58

**Financement du comité d'entreprise** (Contribution patronale), 185

**Régime de la déclaration contrôlée** (Obligations), 46

### Opposition

### Contrôle fiscal

– Définition 2203, 2210  
 – Sanctions, 2278, 2281  
 – Transaction, 2346

## Option

**Affectation au patrimoine professionnel** (Immobilisations), 436 et s.

### Agents généraux d'assurance

– Association de gestion agréée (Adhésion), 3412  
 – Traitement et salaires, 1024 et s.  
 – Statut, 1004

### Amortissement dégressif

, 520

### Artistes, Écrivains et titulaires de droits d'auteur

– Bénéfice moyen, 1065 et s.  
 – Jeunes artistes de la création plastique (Abattement), 1070 et s.  
 – Retenue à la source, 1082 et s.  
 – Subvention d'équipement (Étalement), 1077 et s.  
 – TVA, 1624

### Avocats

– Conjoint collaborateur (retraite), 2430 et s.  
 – TVA, 1624 et s.

**Brevet** (Déduction des frais de dépôt), 553

**Cessation d'activité** (Fractionnement du paiement de l'impôt), 3464

### Licenciement pour motif personnel

– Délai, 2862  
 – Disciplinaire, 2842

### Réponse de l'Administration

– Défaut (Réponse de l'Administration), 2232  
 – Rejet, 2334 et s.

**Rupture de la période d'essai**, 2666

### Numéro individuel d'identification

**Attribution**, 1577 (SIREN)

**Mention obligatoire (Facturation)**, 1318, 1320

## 0

### Comptabilité

– D'engagement, 3483 et s., 3587  
 – Hors taxe, 1811  
 – Informatisée (Vérfication), 2213

**Conjoints collaborateurs** (Régime social), 2387 et s.

### CFE

– Exonérations, 1887  
 – Prélèvement mensuel, 1959 et s.

### Cotisations sociales

– Paiement, 2449 et s.  
 – Retraite (Sur cotisations), 2493 et s.

**Coût d'emprunt** (Immobilisations), 503

**Créances acquises et dépenses engagées**, 22 et s.

**Crédit d'impôt Corse**, 923 et s.

### Déclaration contrôlée

– Présentation, 36 et s.  
 – Réduction d'impôt pour frais d'adhésion et tenue de comptabilité, 835 et s.

**Déclaration de début d'activité** (Option fiscale), 2970

### Déduction forfaitaire des frais de véhicules

– Barème BIC, 382 et s.  
 – Présentation, 363 et s.  
 – TVA (Incidences), 1360

**Dividendes** (Imposition en revenu de capitaux mobiliers), 122

**DOM** (Abattement sur les bénéfiques professionnels), 1217

**EIRL** (IS), 3282 et s.

### Exercice en société

– Frais de véhicules, 3355 et s.  
 – Plus-values d'apport (Sursis d'imposition), 3366 et s.  
 – Retrait d'un associé (Quote-part de résultats), 3363

### Exonérations

– Transmission complète d'activité, 736 et s.

**Frais d'acquisition des immobilisations**, 502

**Impôts locaux** (Prélèvement automatique), 1852

**Inventeurs** (Régime fiscal), 1091

**Jeunes entreprises innovantes**, 1227

### Médecins

– Déduction forfaitaire de 2 %, 950 et s.  
 – Régimes sociaux, 2357  
 – Zone déficitaire, 989 et s.

**Pluriactifs** (Régimes sociaux), 2376

### Plus-values

– À court terme (Étalement), 636 et s.  
 – Départ en retraite, 798  
 – Indemnités d'assurance (Étalement), 674 et s.  
 – Résidence principale (Fractionnement), 663

### SCM

– Imposition des bénéfiques, 3080

- TVA, 3095

**SCP** (Changement de régime fiscal), 1589

**SELARL** (Comptabilité commerciale), 3269

**Sportifs**

- Bénéfice moyen, 1115

- Retenue à la source, 1114

**TVA**

- Débits (Paiement), 1298 et s.

- Franchise en base (Option pour l'imposition), 1482, 1489

- Opérations imposables, 1250 et s.

- PBRD (Option pour le régime de droit commun), 1738 et s.

- Régime, 1411 et s., 1497 et s., 1556, 1578 et s.

- Remboursement mensuel, 1433 et s.

**Versement forfaitaire libératoire fiscal et social**, 65 et s., 72 et s.

**Zone de revitalisation rurale**, 1184

**Ordinateur**

(V. **Informatique**)

**Ordre**

**Départs en congés**, 2765

**Ordre professionnel**

**Cessation d'activité**, 3456

**Cotisations versées** (Déduction), 302 et s.

**Inscription**, 2974

**Présentation**, 2946 et s.

**Orthophoniste**

**CFE** (Exonération), 1889

**Statut juridique autorisé**, 2366

**TVA** (Exonération), 1253

**Orthoptiste**

**CFE** (Exonération), 1889

**TVA** (Exonération), 1253

**Ostéopathe** (TVA), 1253, 1665 et s., 1674 et s.

**Outilsage**

(V. **Matériel**)

**Outre-mer**

(V. **Collectivités d'Outre-mer**)

(V. **DOM**)

**P**

**Paie**

(V. **Salaire**)

**Paiement**

**Cessation des paiements**, 926, 3054

**Cotisations et contributions sociales**

- Famille, maternité ou maladie, 2391 et s.

- retraite, 2457 et s.

**Impôts**

- Défaut ou retard, 1443, 1444, 2313 et s.

- Sursis, 2327

- Télépaiement, 1414

**Prestations sociales**, 2508 et s.

**Parent**

**Congé pour raisons familiales**

- Adoption, 2775

- De maternité, 2770

- De présence parentale, 2785

- De naissance, 2774

- Parental d'éducation, 2778 et s.

- Paternité, 2776

**Partage**

**Actif net**, 3399

**Biens acquis en commun** (Convention d'exercice conjoint), 3220

**Frais**

- **Convention de partage**, 3110 et s.

- SCM, 3073 et s.

**Société** (Droit de partage), 3399, 3369

**Participation**

**Des employeurs**

- A l'effort de construction, 209

- A la formation professionnelle, 207

**Des professionnels libéraux à leur propre formation**, 205

**Des salariés aux résultats de l'entreprise**, 158, 180

**Société en participation**, 3246

**Part sociale**

**SCM**, 3107

**SCP**, 3173

**Société civile**

- Frais d'acquisition, 3357

- Cession, 3385 (Droits d'enregistrement)

- Plus-values, 3366

**Société de personnes**

- Frais d'acquisition, 321

- Cession (Droits d'enregistrement), 2133 et s.

**Revenus** (V. **Revenus de capitaux mobiliers**)

**Passif**

**Comptable**

- 3491

**Social** (Obligation des associés aux dettes sociales)

- Société civile, 3165

- SCP, 3190

**Paternité**

**Congé**, 2776

**Frais de santé**, 2508

**Patrimoine**

**EIRL**, 3272

**Privé et professionnel**

- Affectation d'un local, 231

- Affectation d'un véhicule, 358 et s.

- Définition, 432 et s.

**Revenus** (Prélèvements sociaux), 223

**Société créée de fait**, 3233

**SCP**, 3173

**Péage (frais de)**, 265, 1363

**Pédicure**, 1669

**Peintre**, 1877



**Pénalité fiscale**, 2306 et s.

**Abus de droit**, 2267

**CFE**, 1951

**Droits d'enregistrement**, 2253

**Taxe sur les salaires**, 2089

**Taxation d'office**, 2277

## **Pension**

**Invalidité**

– Cotisations sociales, 2406 et s., 2534

– Pension, 100, 2535

**Retraite**

– Cotisations sociales, 2403 et s.

– Pension, 2566 (cumul emploi-retraite), 2585 (complémentaire)

– Plan d'épargne (PERP), 2506

**Plan d'épargne retraite populaire (PERP)**, 2506 et s.

**Plan d'épargne pour la retraite collective (PERCO)**, 2718

**Période d'essai**, 2654 et s.

**Perquisition fiscale**, 2262 et s.

## **Personnel**

(V. **Salarié**)

## **Perte**

**Assurance**, 103

**Emploi** (V. **Chômage**), (V. **Rupture**)

**D'exploitation**

– GIE, 3134

– SCM, 3106

– Société civile, 3152, 3163

– Société créée de fait, 3239, 3241

**Permis de conduire**, 2803

**Pharmacien**, 94, 948, 3302 (SISA)

## **Photographe**

**Équipement**, 523

**Imposition**, 1068, 1061 (BNC), 1878 (CFE)

## **Placement**

(V. **Épargne salariale**)

**Produits**, 121, 1007

**Titres acquis au moyen des recettes sociales**, 433

## **Plafond, Plafonnement**

**Abattement spécifique des jeunes artistes de la création plastique**, 1070

**Aides de minimis**, 1234

**Contribution des professionnels libéraux à leur propre formation**, 205

**Cotisations sociales facultatives**, 282 et s.

**Exonération des indemnités perçues par les arbitres et juges sportifs**, 1117

**Exonération des bénéfices liée à une implantation en ZFU**, 1131

**Prime d'intéressement**, 158

**Valeur ajoutée**, 1986 (CFE), 2014 (CET)

## **Plan**

**Plan comptable**

– Général, 458

– Notarial, 1065, 3618

– Spécifique aux organismes de formation, 3604

**Plan d'épargne salarial** (V. **Épargne salariale**)

**Plan de sauvegarde**, 3062

## **Plus-value**

**Agent général d'assurances**, 1031

**Cession**

– Charge ou office, 585

– Clientèle, 587

– Élément du patrimoine professionnel (BNC), 565 et s.

**Cessation d'activité libérale**, 587, 3469

**Décès du professionnel libéral**, 667

**EIRL**, 579

**Exonération**

– En cas d'implantation en ZFU, 1168

– En cas d'implantation en ZRR, 1200

**SCM**

– Apport, 3108

– Cession d'actif, 3088

– Cession de parts, 3108

**Société de personnes**

– Apport, 3366

– Cession de parts, 3371

## **Podologue**

(V. **Pédicure**)

## **Pôle de compétitivité**

**CFE**, 1898

**Régimes particuliers** (BNC), 1228 et s.

**Pôle Emploi (Attestation)**, 2861, 2903, 2905

**Pouvoir disciplinaire**, 2808, 2839

**Préavis (rupture du contrat de travail)**, 2863, 2872, 1108

**Prélèvement libératoire (auto-entrepreneur)**, 72, 75

**Prélèvements sociaux**, 223

## **Prescription**

**Action en recouvrement de l'impôt**, 2174, 2280

**Action en reprise de l'Administration fiscale**, 2157

**Action pénale de l'Administration en cas de fraude fiscale**, 2166

**Action prud'homale**, 2918

**Cotisations sociales**, 2477

**Fautes et sanctions disciplinaires**, 2841

## **Prêt**

(V. **Intérêts**)

## **Prévoyance**

**Assurance volontaire** (Protection sociale), 2434

**Cotisations déductibles**

– Conjoint collaborateur (BNC), 276

– Professionnel libéral (BNC), 180, 289

**Indemnités** (BNC), 101 et s.

**Régime de prévoyance des salariés**, 2644

## **Prime**

**Prime d'intéressement** (BNC, déduction), 158

– Crédit d'impôt, 928

**Primes d'assurance** (BNC, déduction), 258

**Primes d'assurances « responsabilité professionnelle » des architectes** (Cessation d'activité, déficit), 3468

### Prix

**De cession** (BNC)

– 605, 617 (apport en société), 662 (reprise dans le patrimoine privé), 673 (indemnité d'assurance), 652 (crédit-bail), 3591 (registre des immobilisations)

**De revient** (BNC), 625

**Littéraires, artistiques et scientifiques** (BNC), 51, 77, 90, 116, 1069

**Proposition de rectification**, 2190, 2230, 2242, 2280 (taxation d'office), 2013 (CVAE)

**Propriétaire/Éleveur de chevaux de course**

**Activité professionnelle** (BNC), 13, 98

**Taxation selon les signes extérieurs de richesse**, 2282

### Propriété

**Bâtie** (V. **Taxe foncière sur les propriétés bâties**)

**Non bâtie** (V. **Taxe foncière sur les propriétés non bâties**)

### Provisions

**Constatation**, 24, 327 (BNC), 3485 (comptabilité)

**Reçues**, 51, 84 (BNC), 1277 (TVA)

**Psychologue**, 1253, 1678

**Psychomotricien**, 1679 (TVA)

### Publicité

**Formalités des sociétés**, 3161, 3184 (SCP), 3235 (société créée de fait), 3248 (SPEL), 3292 (association d'avocat), 1620 (TVA)

**Frais de publicité**, 152, 307 et s.

## Q

**Quartiers prioritaires de la ville** (Exonérations de CFE), 1905

### Quote-part

**Exercice en société** (Régime fiscal), 3349

## R

### Rachat

**Cotisations de retraite**, 279 et s., 2433

**Parts sociales**, 1125

**Réception (frais de)**, 291

### Recettes

**Imposables**

– Date de rattachement (BNC), 80

– Définition (BNC), 76

**Limites d'application des régimes d'imposition**

– Déclaration contrôlée (BNC), 44

– Franchise en base (TVA), 1411 – Micro-BNC, 31

– Réel normal (TVA), 1553 et s.

### Recherche

**Frais**, 562, 1089

**Travaux**, 950, 1086

**Reclassement professionnel**, 1599, 1668

### Recours

**Contentieux**, 1854 (Valeur locative des immeubles), 1967 (CFE), 2012 (CVAE), 2338 et s.

**Gracieux**, 2342 et s.

### Recouvrement

**Cotisations sociales**, 2451 et s.

**Impôts locaux**, 1850

**Pénalités fiscales**, 2316

### Recrutement

(V. **Embauche**)

### Récupération

**TVA**, 48, 455, 1329

### Utilisation professionnelle

– Immobilisations, 545

– Locaux, 226 et s.

– Véhicules, 344

### Redevance

**Audiovisuelle**, 1549, 2321

**Clinique**, 3583

**Création de bureaux ou de locaux recherche en Île-de-France**, 2059 et s.

**Crédit-bail**, 1359

**Honoraires rétrocedés**, 128 et s.

**Location-gérance**, 91

**Radiologie**, 434 (Affectation du matériel)

**Reçu pour solde de tout compte**, 2906

**Rente viagère**, 618 (Cession consentie moyennant le paiement d'une rente viagère)

### Redressement

**Judiciaire** (Procédure), 3064 et s.

**Redressement fiscal** (V. **Rectification**)

### Réduction

**Capital**, 3334 et s.

**Impôt**

– Adhésion à un organisme de gestion agréé, 835 et s., 3406 et s.

– Mécénat, 305, 902 et s.

### Régime d'imposition

**Déclaration contrôlée** (BNC), 44 et s.

**Micro-BNC**, 34

**Réel normal** (TVA), 1463 et s.

**Simplifié d'imposition** (TVA), 1451 et s.

### Registre

**Immobilisations et amortissements**, 3118, 3588 et s.

**Personnel**, 2642 et s.

**Règlement intérieur de l'entreprise**, 3079

### Régularisation

**Changement du mode de comptabilisation**, 29

**Déductions de TVA**, 1378 et s.

**Taxe sur les salaires**, 2088

**Réintégration d'un salarié**, 1668, 2772, 2867

### Remboursement

**Créance fiscale**, 1813, 2156, 2312, 2331

#### Frais

– 2112 et s. (Taxe sur les véhicules de sociétés), 1802,

1810 (TVA), 3080 (IR), 3635

#### Parts sociales

– SCM, 3096, 3170

– SCP, 3200, 3204

**Pension d'invalidité**, 2536

**Remise d'impôt ou de pénalités**, 1444, 1969,

2342 et s.

### Remplacement

**Bien amortissable**, 511 et s.

**Indemnité complémentaire**, 2526 et s.

**Professionnel libéral**, 84, 971 et s., 1719

### Renouvellement

**Bail**, 3037

**Contrat à durée déterminée**, 2681, 2692 et s.

**Période d'essai**, 2659

**Réparation** (Frais), 250 et s., 372, 474 et s., 3357, 3562

### Repas (frais de)

**Règles générales** (BNC), 266 et s.

**Médecin remplaçant**, 974

**TVA déductible**, 1358

### Report

**Congé**, 2782

**Déficit**, 287, 1168, 1171

**Imposition des plus-values**, 1125, 3211, 3367 et s., 3469

**Heures complémentaires**, 2759

### Repos

**Maternel (Allocation forfaitaire)**, 2521 et s.

**Salarié**, 2733 et s.

### Représentation (frais de)

**Règles générales** (BNC), 950

**Médecins conventionnés du secteur 1**, 3574

### Reprise (délai de)

(V. Prescription)

**Rescrit fiscal**, 2285 et s.

**Rescrit contrôlé**, 2222 et s.

### Résidence

**Allocations familiales**, 2606

**Assujetti à la TVA**, 1752

**Frais de double résidence**, 238

**Indemnité**, 2762

### Résiliation

**Bail**, 700, 3031

**Crédit-bail**, 1080

**Mandat d'agent commercial**, 1650

### Responsabilité professionnelle

**Architecte**, 3468

**Association d'avocats**, 3281 et s.

**EIRL**, 440

### Restaurant

**Frais (V. Repas)**

**Tickets**, 165, 170, 173, 2699

### Retard

**Déclaration ou paiement**

– Cotisations sociales, 184

– Impôts, 217

**Salarié**, 2820, 2847

### Retraite

**Agent général d'assurance**, 721

**Cotisations**

– Assiettes et taux, 2406 et s.,

– Rachat, 279

– Soumises à plafonnement, 282

**Départ en**, 755 et s.

### Rétrocession d'honoraires

**Chiffre d'affaires taxable** (TVA), 1278, 1608

**Recettes imposables** (BNC)

– Règles générales, 84, 1718

– Médecins remplaçants, 970 et s.

**Valeur ajoutée** (CVAE), 1983

### Revenus de capitaux mobiliers

**Agents généraux d'assurance**, 1021

**Contrôle fiscal**, 2184, 2249

**Droit de reprise de l'Administration**, 2159

**Prélèvements sociaux**, 223

**Professions de santé**, 943

**Recettes imposables** (BNC), 121 et s.

**Révision des valeurs locatives**, 1833, 1841 et s.

**Rupture du contrat de travail**, 2823 et s., 2662 et s.

## S

**Sage-femme**, 2351, 2361, 2397, 2409

**Saisie** (Perquisition fiscale), 2261

### Salaire

**Conjoint collaborateur**, 2072

**Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi**

– Base de calcul, 851

**Crédit d'impôt apprentissage**

– Plafonnement, 893 et s.

**Taxe sur les salaires**, 2072 et s.

### Salarié

**Protégé**

– Rupture conventionnelle, 2882

**Travail à domicile**, 2637, 2675

**Sanction****Disciplinaire**, 2942**Fiscale**, 2198 et s.**Sauvegarde des entreprises****Procédure**, 3059**Secret professionnel****Clause de confidentialité**, 2672 (Contrat de travail)**Examen des documents par l'administration fiscale**, 2221**Garanties du contribuable**, 2304**Présentation** 2951 et s.**Sécurisation professionnelle****Contrat**, 2835**Sécurité sociale****Cotisations déductibles**, 274 et s.**Plafond annuel**, 2406**Services d'aide à la personne****Aide financière** (CESU)

- Généralités, 172 et s.

- Crédit d'impôt famille, 875 et s.

**SMIC (Personnel du cabinet - Rémunération)**,

2698

**Sociétés à responsabilité limitée****Cession de parts sociales**, 2134**Cumul d'un mandat social avec un contrat de travail**, 2370**Régime social**, 2365**Rémunération imposable**, 2072**Statut juridique**, 2365 et s.**Sociétés civiles de moyens (SCM)**, 3073 (aspects juridiques), 3080 (aspects fiscaux)**Sociétés civiles professionnelles**, 3173 et s.**Sociétés d'exercice libéral**, 2365, 3316 et s.**Sociétés interprofessionnelles de soins ambulatoires (Sisa)**, 3301 et s.**Sociétés pluri-professionnelles d'exercice (SPE)**, 3332 et s.**Sociétés (V. aussi le sigle correspondant à la forme sociale)****De personnes**

- Exonération des plus-values professionnelles, 685, 691

- Frais d'acquisition des parts sociales, 321

- Frais de véhicules, 413

- Conjoint d'un associé, 157

- Régime d'imposition, 51, 57

- Revenus fonciers et mobiliers, 124

- Salaire versé à l'associé, 158

- Taxe d'apprentissage, 204

**Solidarité****Allocation de solidarité aux personnes âgées** (ASPA), 2565**Congé de solidarité familiale**, 2786**Contribution additionnelle de solidarité pour l'autonomie** (CASA), 2537, 2545**Cotisation de solidarité sur les revenus d'activité**, 2602**Pénalités fiscales**

- Paiement, 2276

**Revenu de solidarité active** (RSA), 2422**Sophrologue**, 1673 (TVA, exonération)**Sous-location**

Sociétés civiles immobilières de sous-location (Bénéfices non commerciaux

- Particularités de certaines professions), 1122

- Régime fiscal, 1123

Location et sous-location d'immeubles (Impôts locaux

- CET Contribution foncière des entreprises), 1869

Cession et sous-location (Généralités sur les professions libérales

- Local professionnel), 3029

Transmission du bail et sous-location (Généralités sur les professions libérales

- Local professionnel), 3041

Sociétés civiles de sous-location (Relations avec les associations agréées

- Statut de l'adhérent et missions des ARAPL), 3416

**Soutien familial**(V. **Allocation**)**Spectacle**(V. **Artiste**)**Sport, sportif****Charges sociales**, 180**CFE**, 1884**TVA**, 1645 et s.**Profession non réglementée**, 1112, 2945**Stage, stagiaire****Frais de formation**, 313**Gratification**, 163 et s.**Indemnité**, 3562**Stationnement (frais de)**, 265**Subvention****Crédit d'impôt famille** (Base de calcul), 875**Crédit d'impôt métiers d'art**, 917 et s.**Crédit d'impôt en faveur des professionnels exerçant leur activité en Corse**, 925**Déduction des subventions versées**, 304**D'équipement**, 1077 et s.**Sursis****Imposition** (V. **Report**)**Paiement en cas de réclamation contentieuse** (Contrôle fiscal), 2327**Syndicat**, 2941

## T

**Taux****Amortissement**

- linéaire (BNC), 518
- dégressif (BNC), 537 et s.

**Cotisations sociales des non-salariés**

- Assurance volontaire (Protection sociale du professionnel), 2434
- Invalidité-décès, 2409
- Maladie-maternité (cas général), 2406
- Maladie-Maternité des praticiens et auxiliaires médicaux, 2411
- Retraite de base, 2406
- Retraite complémentaire, 2407 et s.

**Impôts et taxes**

- Taxe pour bureaux créés en Île-de-France, 2054
- Taxe sur les bureaux en Île-de-France, 2066
- Taxes assises sur les salaires, 205 (Participation des professionnels libéraux à leur propre formation), 207 et 208 (Participation-formation continue)
- Taxe sur les salaires, 2081
- Taxe sur les véhicules de sociétés, 2103 et s.
- TVA, 1301 et 1307 (taux normal), 1302 et s. (taux réduit), 1304 et s. (taux particuliers)

**Taxation d'office**

**Relations avec l'Administration fiscale**, 2277, 1441

**Taxes**

**Pour création de bureaux en Île-de-France**, 2054 et s.

**Sur le chiffre d'affaires** (V. TVA)

**Sur les bureaux en Île-de-France**, 2059 et s.

**Sur les salaires**, 2070 et s.

**Sur les véhicules de sociétés**, 2093

- Assujettissement, 408 (auto-école), associations d'avocats, 1048, SCM, 3102, 3147 (GIE)
- Déduction (BNC)
- 355, Nomenclature (Notaires), 3619

**Sur les voitures les plus polluantes**, taxes

additionnelles à la taxe sur les cartes grises pour les voitures neuves ou d'occasion les plus polluantes (V. Malus)

**Apprentissage** (d'), 204 (non assujettissement)

- 2160 (délai de reprise), 2331 (délai de réclamation), 3508 (délai de conservation des documents), 3611 et 3568 (comptabilité)

**Foncière**

- 2032 et s. (- sur les propriétés bâties), 2050 et s. (- sur les propriétés non bâties)
- Déduction (BNC), 204, 226, 444, 449 (biens conservés dans le patrimoine privé)
- Exonération, 1182 et 1235 (ZFU), 1222 et s. (JEI), 1229 et s. (ZRD)
- Nomenclature, 3619

**Habitation** (d'), 2048

**Téléphone (frais de)** (BNC), 294, 298, 3562 (Comptabilité)

**Téléphone (radio-)** (BNC), 356, 374

**Télétransmission**

**Aides financières** (BNC), 118 et s., 1079

**Déclaration préalable à l'embauche** (DPAE), 2633 et s.

**Télédéclaration** (V. Impôts concernés)

**Télépaiement** (V. Impôts concernés)

**Terrain**

**À bâtir**, 642, 657, 679, 693, 696, 718, 738 (Plus-values professionnelles), 1389 (TVA), 3357 (Apport à une société)

**Amortissement** (BNC), 489, 492, 498

**Déduction** (BNC), 492

**Taxes foncières**, 2032

**Territorialité de l'impôt**

**BNC**, 19

**Contribution économique territoriale** (CET), 1872

**Procédure de contrôle**, 2246

**TVA**, 1257 et s., 1722 et s.

**Ticket modérateur**, 2513 et s.

**Timbres fiscaux**

**Base d'imposition** (TVA), 1609

**Déduction** (BNC), 210

**Titre-restaurant**, 170, 173

**Titres de sociétés**

**Amortissement** (BNC), 493

**Cession**, 2128, 2133 et s. (ENR), 3166 (société civile), 3204 et s. (SCP),

**Gérance majoritaire ou minoritaire** (Protection sociale du professionnel), 2367

**Inscription à l'actif** (BNC), 508 (acquis à titre gratuit), 506 (apport ou échange), 3082, 3199 (SCM)

**Revenus des titres** (BNC), 122

**Société ayant une activité opérationnelle**, 437

**Traducteur**, 1980, 2945

**Traitements et salaires**

(V. Salaires)

**Transport**

**Frais de transport** (BNC), 181 et s., 264, 337 et s. (Frais de véhicules)

**Immobilisation** (Frais accessoires), 500

**Prise en charge par l'employeur** (Personnel du cabinet), 181, 3352, 3357

**TVA** (Base d'imposition), 1279

**Travail**

**De nuit** (Personnel du cabinet), 2733 et s.

**Dissimulé** (Personnel du cabinet), 2636 (DPAE), 2483, 2632 (emploi d'étrangers), 2742, 2278 (Imposition d'office)

**Dominical** (Personnel du cabinet), 2736

**Saisonnier**, 55 (BNC), 2687 (CDD)

**Temporaire**, 2678 et s. (CDD et travail temporaire), 2630, 254 (BNC), 855 (CICE), 2868 (Démission)

**Temps partiel** (Personnel du cabinet), 2756

**Travaux**

**Dangereux** (Personnel du cabinet), 2688

**De construction et d'amélioration**, 321 (BNC), 1772 (TVA), 1841 (IL)

**De recherche**, 16, 950 (BNC), 1221 (JEI), 1229 (Pôle de compétitivité), 3574 (trésorerie)

**TVA****Déclaration**

- Régime simplifié d'imposition (CA12), 1512
- Régime réel normal, 1558
- Obligation, 1420

- Procédure EDI ou EFI, 1415 et s.
- Remboursement, 1428
- Sanctions, 1441

**Incidences sur les BNC**, 3549, 3584 (comptabilité), 1277 et s., 31, 41 et s., 48, 52, 61 et s., 75, 186 et s., 454

**Obligations comptables**, 3480

**Union européenne**

**Définition du territoire de l'UE**, 1258

**Embauche de ressortissants de l'UE**, 2630

**TVA intracommunautaire**, 1732 et s.

**URSSAF**

**Affiliation**, 2383

**Centres de formalités des entreprises**, 2966

**Champ de compétence**, 2359

**Paiement des cotisations et contributions sociales**, 2448 et s.

**Usage mixte des biens**

**Affranchissement, frais de correspondance, internet**, 298

**Bail**

- professionnel, 3021
- mixte, 3032

**Coefficients**

- d'utilisation professionnelle des dépenses (BNC), 147 et s.

**U**

- d'assujettissement (TVA), 1346

- de taxation (TVA), 1349

**Entrepreneur individuel à responsabilité limitée (EIRL)**, 441

**Enregistrement comptable**, 3567 et s.

**Frais financiers, emprunt**, 322

**Immeubles mixtes**, 546 (Registre d'immobilisation), 662 et 748 (Plus-values et moins-values professionnelles), 214 et 2050 (Taxe d'habitation)

**Immobilisations professionnelles sur option**, 436 et s.

**Loyers et charges locatives**, 226, 231

**Méthodes de comptabilisation/de déclaration des dépenses**, 148

**Plus-values et moins-values professionnelles**, 607, 621, 663 et s., 748

**Véhicules**, 338, 344, 419 (Malus), 430, 1359 (TVA)

**Usufruit**

**Cession d'usufruit temporaire de clientèle**, 593 (Plus-values)

**V****Valeur****Ajoutée**

- CVAE, 1970 et s.
- Plafonnement de la CET en fonction de la valeur ajoutée, 2017 et s.

**Locative cadastrale**, 1833

**Locative imposable**

- Taxe foncière, 2028
- CFE, 1917

**Nette comptable**

- Véhicule, 405
- Amortissement par composant, 509 et s.

**Véhicule**

(V. **Voiture**)

**Vérification**

**Comptabilité**, 2200 et s.

**Versement**

**À des œuvres sociales**, 185

**Forfaitaire libératoire de l'IR**, 65 et s.

**Provisionnel de TVA**, 2088 et s.

**Vêtement**

**Frais d'acquisition et de blanchissage**, 316, 3573

**Vétérinaire**

**Imposition**, 997 et s.

**Visite**

**Domiciliaire** (Contrôle fiscal), 2262 et s.

**Médicale** (visite d'information et de prévention), 2629

**Voiture**

**Amortissement**, 388 et s.

**Bonus ou malus automobile**, 416 et s.

**Choix d'un mode déduction réel ou forfaitaire**, 337 et s.

**Frais réels**, 354 et s.

**Évaluation forfaitaire** (Barème kilométrique), 363 et s.

**Location**, 410, 405

**Taxe sur les véhicules de sociétés**, 2093 et s.

**Voyage**

**Agence**, 1789

**Frais**, 88, 264

**Y**

**Yacht**, 2284 (signe extérieur de richesse)

## Z

**Zones déficitaires en offre de soins**

**Exonération partielle des recettes** (Professions de santé), 981

**Zones franches dans les DOM** (BNC), 1209

**Zones franches urbaines** (BNC), 1131

**Zones de revitalisation rurale** (BNC), 1184

**Zones de restructuration de la défense** (Impôts locaux), 1914, 2037

**Zones urbaines sensibles** (Impôts locaux), 1905







# Adhérez à l'ARAPL comme plus de 130 000 professionnels libéraux et indépendants

NOS SERVICES



## PROXIMITÉ

- 17 ARAPL (Association Régionale Agréée des Professions Libérales) réparties en métropole, aux Antilles et en Guyane, sont à votre service.

## SUIVI PERSONNALISÉ

- Pour s'installer, se former, remplir ses obligations fiscales, votre ARAPL vous conseille et vous accompagne tout au long de votre vie professionnelle.

## FORMATIONS "SUR MESURE"

- Tenir sa comptabilité, gérer les conflits, prendre la parole en public, etc., les formations, gratuites pour la plupart, sont pensées pour vous aider à mieux appréhender votre parcours professionnel.

## AVANTAGES FISCAUX

- Adhérer à une ARAPL, c'est bénéficier d'allègements fiscaux dont une dispense de majoration de 25 % sur le bénéfice imposable.

## DOCUMENTATION

- Pour être au fait des actualités fiscales, sociales et comptables, la Conférence des ARAPL met à votre disposition une documentation de référence unanimement reconnue par l'ensemble des libéraux.



# 17 associations régionales agréées des professions libérales à votre service

## ARAPL ANTILLES GUYANE

Lotissement La Trompeuse  
Immeuble Centre d'Affaires Californie  
97232 Lamentin - Martinique  
☎ 05 96 50 50 31  
✉ [contact@arapl-antillesguyane.fr](mailto:contact@arapl-antillesguyane.fr)  
📍 [www.arapl-antillesguyane.fr](http://www.arapl-antillesguyane.fr)

## ARAPL AQUITAINE

51-53 bd du Président Wilson  
CS91375  
33077 Bordeaux Cedex  
☎ 05 57 81 43 50  
✉ [contact@araplaquaitaine.fr](mailto:contact@araplaquaitaine.fr)  
📍 [www.araplaquaitaine.fr](http://www.araplaquaitaine.fr)

## ARAPL CÔTE D'AZUR

22 av. Georges Clémenceau  
CS 51573  
06010 Nice Cedex 1  
☎ 04 93 82 26 51  
✉ [araplca@araplca.org](mailto:araplca@araplca.org)  
📍 [www.araplca.org](http://www.araplca.org)

## ARAPL FRANCHE-COMTÉ

11 D rue Chopard  
25000 Besançon  
☎ 03 81 47 68 31  
✉ [contact@arapl-fc.org](mailto:contact@arapl-fc.org)  
📍 [www.arapl-fc.org](http://www.arapl-fc.org)

## ARAPL GRAND CENTRE

19 bd Alexandre Martin  
BP 1805  
45008 Orléans Cedex 01  
☎ 02 38 42 24 00  
✉ [araplgc@araplgc.org](mailto:araplgc@araplgc.org)  
📍 [www.araplgc.org](http://www.araplgc.org)

## ARAPL GRAND OUEST

107 av. Henri Fréville  
BP 40 324  
35203 Rennes Cedex 2  
☎ 02 99 53 60 70  
✉ [contact@araplgrandouest.org](mailto:contact@araplgrandouest.org)  
📍 [www.araplgrandouest.org](http://www.araplgrandouest.org)

## ARAPL GRAND SUD DE FRANCE

MPL  
285 rue Alfred Nobel  
BP 22  
34935 Montpellier Cedex 9  
☎ 04 67 69 75 08  
✉ [araplgsf@araplgsf.org](mailto:araplgsf@araplgsf.org)  
📍 [www.araplgsf.org](http://www.araplgsf.org)

## ARAPL ÎLE DE FRANCE

15 bis rue Jean-Baptiste Pigalle  
75009 Paris  
☎ 01 53 70 65 65  
✉ [araplidf@araplidf.org](mailto:araplidf@araplidf.org)  
📍 [www.araplidf.org](http://www.araplidf.org)

## ARAPL LORRAINE

5 bis avenue Foch  
CS83422  
54015 Nancy Cedex  
☎ 03 83 17 07 07  
✉ [arapllor@arapllor.org](mailto:arapllor@arapllor.org)  
📍 [www.arapllor.org](http://www.arapllor.org)

## ARAPL HAUTS de FRANCE

**NORD-PAS DE CALAIS**  
118 rue du 8 mai 1945  
BP 90205  
59654 Villeneuve-d'Ascq Cedex  
☎ 03 20 47 43 00  
✉ [araplnpc@araplnpc.org](mailto:araplnpc@araplnpc.org)  
📍 [www.araplnpc.org](http://www.araplnpc.org)

## ARAPL NORMANDIE OUEST

11 rue du Colonel Remy  
BP 35363  
14053 Caen Cedex 4  
☎ 02 31 44 27 65  
✉ [araplno@araplno.org](mailto:araplno@araplno.org)  
📍 [www.araplno.org](http://www.araplno.org)

## ARAPL NORMANDIE SEINE

66 quai de Boisguilbert  
76000 Rouen  
☎ 02 35 60 41 41  
✉ [araplno@araplno.org](mailto:araplno@araplno.org)  
📍 [www.araplno.org](http://www.araplno.org)

## ARAPL PAYS D'AIX-VAUCLUSE

150 av. Georges Pompidou  
CS 60726  
13617 Aix-en-Provence Cedex 1  
☎ 04 42 91 50 60  
✉ [araplav@araplav.org](mailto:araplav@araplav.org)  
📍 [www.araplav.org](http://www.araplav.org)

## OGAPI PÉRIGORD

Cré@Vallée Sud, route re Vergt,  
Notre-Dame De Sanilhac  
24660 Sanilhac  
☎ 05 53 35 70 00  
✉ [contact@ogapiperigord.org](mailto:contact@ogapiperigord.org)  
📍 [www.arapl-pl.org](http://www.arapl-pl.org)

## OGALIA - OMGA de Picardie

Logis du Roi  
21 square Jules Bocquet  
BP 31002  
80010 Amiens Cedex 1  
☎ 03 22 71 37 00  
✉ [araplpic@araplpic.org](mailto:araplpic@araplpic.org)  
📍 [www.araplpic.org](http://www.araplpic.org)

## ARAPL PROVENCE

Le Grand Prado  
6 allée Turcat Mery  
13272 Marseille Cedex 8  
☎ 04 91 17 72 20  
✉ [accueil@araplprovence.org](mailto:accueil@araplprovence.org)  
📍 [www.araplprovence.org](http://www.araplprovence.org)

## ARAPL RHÔNE-ALPES

3 quai Jean Moulin  
69001 Lyon  
☎ 04 78 39 24 24  
✉ [info@arapl.fr](mailto:info@arapl.fr)  
📍 [www.arapl.fr](http://www.arapl.fr)

## ARAPL VAR

The Square de l'Arboretum - Bat E  
ZAE La Millone  
59 rue Saint Mandrier  
83140 Six Fours les plages  
☎ 04 98 00 97 10  
✉ [secretariat@araplvar.org](mailto:secretariat@araplvar.org)  
📍 [www.araplprovence.org](http://www.araplprovence.org)

**conférence des  
ARAPL**  
Associations Régionales Agréées  
des Professions Libérales



**Conférence des ARAPL**

13-15 rue Taitbout

75009 Paris

Mail : [contact@arapl.org](mailto:contact@arapl.org)

[www.arapl.org](http://www.arapl.org)

**Le Guide des Professions libérales est la référence**

documentaire de tous les professionnels libéraux et de leurs conseils.

**Ce guide de plus de 1 000 pages** regroupe les bulletins

"Spécial 2035", "Spécial TVA", "Contribution économique territoriale", "Sociétés". Il traite de manière exhaustive tous les domaines intéressant les professionnels libéraux. Il répond avec précision, exemples à l'appui, aux questions qu'un professionnel libéral se pose en matière fiscale, sociale, juridique et comptable. Les commentaires sont enrichis de nombreuses références aux sources (textes, circulaires, jurisprudence).

**Le Guide des Professions libérales est réalisé par la  
Conférence des ARAPL en partenariat avec LexisNexis**

reconnu pour son expertise éditoriale au service des professionnels du droit et du chiffre. Ce sont plus de 10 experts qui ont contribué à sa rédaction en collaboration avec le Comité scientifique de la Conférence des ARAPL.

**Réactualisé chaque année**, ce guide est également disponible sur la base documentaire de la Conférence des ARAPL en version numérique mise à jour en continu.